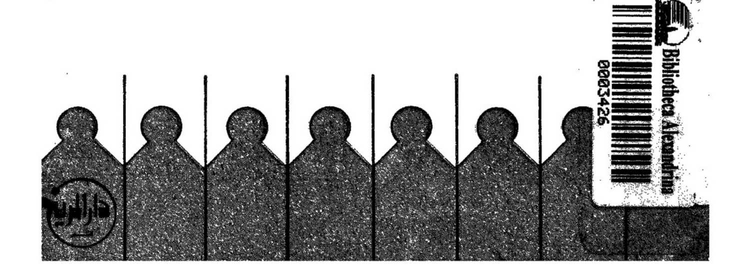
محاسبة الموارد البشرية

تأليف

دكتور / على محمد عبد الوهاب
الأستاذ بمعهد الإدارة العامة
بالرياض

دكتور / سعيد يس عامر
الخبير الاستشاري بالهيئة
العربية السعودية للمواصفات والمقاييس



مُحاسَبة المَوارِدْ البَشَرِيّة

(عَرضٌ وَتحليل - مَع مَدخَل بَديل)

طبعة ١٤٠٤هـ - ١٩٨٤م الرياض

دار المريخ للنشر

مُحاسَبة المَوارِد البَشرِيّة

(عَرض وتحليل - مَع مَدخَل بَديل)

دكتور علي محمد عبد الوهّاب
أستاذ بمعهد الإدارة العامّة بالرّياض

دكتور سعيد يس عامر
خبير استشاري
الهيئة العربيّة السّعوديّة للمواصفات والمقاييس



الرياض - ص.ب ١٠٧٢٠



المحتويات

صفحة

صفحة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِنَّا خَلَقْنَا الْإِنسَانَ مِن نُّطْفَةٍ أَمْشَاجٍ نَّبْتَلِيهِ فَجَعَلْنَاهُ سَمِيعًا بَصِيرًا ﴿٢﴾
إِنَّا هَدَيْنَاهُ السَّبِيلَ إِمَّا شَاكِرًا وَإِمَّا كَفُورًا ﴿٣﴾

قرآن کریم

المقــدّمَة

ما المقصود بمحاسبة الموارد البشرية ، وما هي أهدافها والفروض التي تقوم عليها ؟ كيف نشأت وتطورت في الفكر الإقتصادي والمحاسبي والإداري ؟ وما العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية والأنماط الإدارية التقليدية والحديثة ؟ ثم ما مدى مساهمتها في النمط الإداري الفعال الذي يعمل على حسن إستثمار الموارد البشرية وتوجيه طاقاتها الوجهة الصحيحة ؟ وما هي الجوانب العملية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية ؟ كيف تتم معالجة الأصول الإنسانية ، وما هي الصورة التي تظهر عليها في حسابات النتيجة ، وما هي الأسس المحاسبية المتبعة في تقييم الأصول الإنسانية ؟ ثم ما هي أهم المشكلات التي تواجه الإدارة عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

تلك هي الأسئلة التي ننوي أن نجيب عنها في هذا البحث . لذلك نعرض في الفصل الأول لخطة البحث وأهمية الموضوع والهدف من دراسته وفروض البحث ومنهجه ونناقش في الفصل الثاني الأسس التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية من حيث المفاهيم والفروض والفلسفة والأنماط الإدارية . أما الفصل الثالث فنخصصه لمشكلات التطبيق ، وهي كيفية إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية ، وطرق تقييم الأصول الإنسانية ، وأهم الإعتبارات الإيكلوجية التي تحيط بالتطبيق . وأما مهمتنا في الفصل الرابع والأخير فهي تقديم نموذج يتفق مع الإتجاه السائد في الفكر الإداري بالنسبة لضرورة قياس المجهودات البشرية . ولكنه يختلف من حيث اختيار صور التطبيق بما يتفق مع الحقوق الإنسانية وإظهار هذه القيم بما يتفق مع العوامل الحضارية ، ويسهل في نفس الوقت المعالجة المحاسبية طبقاً للمبادىء والأسس المحاسبية المتعارف عليها . فمما لا شك فيه أن الموارد البشرية تساعد على زيادة

ثروات الأمم، فإذا أحسن اختيارها وصيانتها زاد عطاؤهـا. واذا أهملـت تبلـدت وتخلفت وبالتالي تقع مسئولية زيادة قيمتها أو قلتها على الإدارة العليا التي تتمثل في أصحاب المصلحة بالمنظمة.

والله يقول الحق وهو يهدي السبيل .

المؤلفـان

الرياض : ربيع الثاني ١٤٠٣ هـ

الفصل الأول

خطة البحث

أهمية الموضوع :

يمكن التعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية من خلال أهدافها . حيث تهدف محاسبة الموارد البشرية - كما سنوضح فيما بعد - إلى مساعدة الإدارة في مزاولة الأنشطة الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات . حيث تقوم بإمدادها بالمعلومات اللازمة للتعرف على التكلفة الفعلية للموارد البشرية والعمل على قياس الإنتاجية ، للتعرف على مدى مساهمة العنصر البشري في زيادة هذه الإنتاجية وإظهار المركز المالي للمنظمة بصورة عادلة في تاريخ معين ، بما يعود بالفائدة على كل من يهمهم الأمر من داخل المنظمة وخارجها عن طريق رسملة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية .

وفي سبيل هذه الأهداف تعرض أنصار محاسبة الموارد البشرية لمفاهيم نظرية مثل تكلفة الفرص البديلة* لدراسة البدائل المختلفة وإبراز أهمية الموارد البشرية كمتغير رئيسي عند إظهار حقيقة المركز المالي للمنظمة وما شابه ذلك من مبررات نظريه لإظهار أهمية هذه الفكرة . ولكن هناك من جهة أخرى متغيرات رئيسية يجب إدخالها في الإعتبار عند تقييم أهمية محاسبة الموارد البشرية كما يراها أنصارها . . وأهم هذه المتغيرات من وجهة نظرنا هي :

١ - العوامل الحضارية والطبيعية التي تختلف من مجتمع لآخر ، فقد جاءت فلسفة هذه الفكرة من منطلق مادي بحت ونشأت في مجتمع مادي . وبالتالي قد

* Opportunity Cost

يصعب تطبيقها على مجتمعات ذات ظروف حضارية مختلفة لازالت تنظر للإنسان كإنسان . فقد تأبى عقائد هذه المجتمعات مساواته بباقي الأصول المادية من خلال الإطار النظري لهذه الفكرة .

٢ ـ الإزدواجية في بعض المهام بين المحاسبة الإدارية وفكرة محاسبة الموارد البشرية . حيث أن المحاسبة الإدارية تعمل على تزويد الإدارة العليا بالمعلومات الكافية اللازمة لإتخاذ القرارات في مزاولة الأنشطة الإدارية المختلفة . وتعتمد في سبيل تحقيق ذلك على الأساليب الإحصائية وطرق البحث التحليلية التي تساعدها على تقديم أية بيانات خاصة بالموارد البشرية ـ هذا بالإضافة إلى أن البديهيات الإدارية تملي علينا ضرورة المقارنة بين المزايا التي ستعود من وراء تبني أية فكرة جديدة وبين التكاليف المتوقعة ومشكلات التطبيق المحتملة . وذلك بعد دراسة البدائل المختلفة واختيار أفضل الطرق اقتصاداً وفعالية . خاصة وأن المحاسبة الإدارية تستند على أسس صلبة منذ مولدها بالقياس إلى فكرة محاسبة الموارد البشرية التي ما زالت في طور التكوين وتحيط بها عدة اعتراضات .

٣ ـ موقف محاسبة الموارد البشرية من الإدارة العامة . . فمن المعروف أن الفروض المحاسبية والمبادىء والأسس المتعارف عليها منذ مئات السنين بالنسبة للمحاسبة المالية لا زالت سليمة ومن الممكن تطبيقها في مجال إدارة الأعمال والإدارة العامة . فمبادىء المحاسبة المالية صالحة للتطبيق في القطاع الخاص والقطاع العام ، رغم السمات الخاصة التي تميز القطاع الحكومي عن القطاع الخاص. ومن أهم السمات التي تتعلق بالموارد البشرية ظاهرة الإستقرار الوظيفي بالقطاعات الحكومية ـ هذا بالإضافة إلى أن كثيراً من دول العالم لازالت تحمل على كاهلها مسئولية تشغيل الخريجين بصرف النظر عن القيمة المتوقعة منهم كمساهمة في الإنتاج . وإذا نظرنا إلى المجتمع الأمريكي الذي نشأت فيه فكرة محاسبة الموارد البشرية لوجدنا أنه في وقت من الأوقات سنة ١٩٢٩م (الكساد الإقتصادي) قامت الحكومة الأمريكية بناء على توصيات العالم الإقتصادي المشهور اللورد كينز بتشغيل العاطلين بصرف النظر عن قيمة مساهمتهم . وذلك من أجل استكمال الحلقة المفقودة في الدائرة الإقتصادية والخروج من مرحلة الكساد . حيث أن التشغيل يعقبه دفع الأجور والمرتبات ، التي

ستدفع العاملين إلى زيادة الإستهلاك ، والذي ينشط الطلب على السلع والخدمات ، مما يشجع الوحدات الإنتاجية على زيادة الإنتاج ، وبالتالي تستكمل الدائرة الإقتصادية . هذا بالطبع إلى جانب النظرة السلوكية والإجتماعية من وراء تشغيل العاطلين . فقد كان بإمكان الحكومة في ذلك الوقت توزيع الدخول على العاطلين بدون عمل . ولكن التشغيل يخدم أهدافاً اجتماعية أخرى إلى جانب الإنتاجية ـ حيث أن البطالة تنتج عنها مشكلات اجتماعية وعواقب وخيمة خاصة بسلوك الأفراد . ومن هنا نجد أن التشغيل يعمل على حماية هؤلاء الأفراد .

الهدف من البحث :

إن فكرة محاسبة الموارد البشرية تمثل إحدى صور الفكر الإداري والمالي المعاصر بالمجتمع الأمريكي . ومن الجدير بالذكر أن هذه الفكرة لا زالت تتعثر بين المؤيدين والمعارضين نظراً لمشكلات التطبيق المتوقعة . فقد ازداد عدد المعارضين عن عدد المؤيدين من حيث العدد والثقل الفكري . أضف إلى هذا أن هناك الكثير من علماء الفكر الإداري قد التزموا الصمت تجاه هذه الفكرة وإن كانوا قد أعربوا عن وجهات نظرهم بصورة غير منشورة داخل أسوار مدارس الفكر الإداري والجمعيات المهنية ، مشيرين في ذلك إلى علم تفاؤلهم بإمكانية ملاءمة هذه الفكرة من حيث التطبيق العملي .

إن المعاصر للتطور الفكري الرسمي عن هذا الموضوع ليجد أن ما كتب فيه بالمجتمع الذي ولدت به هذه الفكرة لا يخرج عن كونه استعراضات لبعض الخواطر الإدارية بالمجلات المهنية . مما دفع القليل من علماء الإدارة إلى إلقاء الضوء على هذه الفكرة بمؤلفاتهم المشهورة عند إعادة طبعها .

وإذا نظرنا إلى مجتمعنا العربي لوجدنا أن ما كتب في هذا الموضوع لا يخرج عن كونه استعراضاً سريعاً لبعض ما نشر عنها بالمجتمع الأمريكي ، بدون التوصل إلى نموذج معين يخدم فلسفة هذه الفكرة ويلائم ظروفنا الحضارية والطبيعية . لذلك نحاول أن نلقي ضوءاً أكثر على هذا الموضوع ، مع تقديم نموذج عملي ـ كمدخل بديل يلائم التطبيق .

وبالتالي يهدف هذا البحث إلى التوصل إلى نموذج يتلائم مع الفكر الإداري والمالي الحديث بالنسبة لمفهوم محاسبة الموارد البشرية ، وبصورة تخدم الفكر العربي مراعين في ذلك العوامل الحضارية والطبيعية لمجتمعنا . فإذا كانت الماركسيه اتخذت من العمل أساساً للقيمة ، وإذا كان الفكر الغربي من منطلق مادي يحاول تأكيد فكرة قياس رأس المال البشري بصورة مادية ، فمن المهم بمقام أن يتوصل الفكر العربي إلى نمط يلائم واقعنا ويتفق مع الفكر الإداري الحديث موضوعياً . . مع الحفاظ على فكرة النظر إلى الإنسان كإنسان . ومن منطلق استخلاف الله لنا في الأرض ورفع بعضنا فوق بعض درجات ليبلونا فيما آتانا ، مع التمسك بخلق التواد والتراحم في ظل عصر مادي قد يدعو للتشاؤم .

كما يهدف هذا البحث إلى استعراض الأفكار المختلفة فيما يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية بما في ذلك من مؤيدين ومعارضين مع العمل على تقييم هذه الفكرة من وجهة نظرنا بعد التعرف على الفروض التي قامت عليها فكرة محاسبة الموارد البشرية .

بصدد استعراض الآراء المختلفة حول قياس المجهودات البشرية سيلقي المؤلفان أكثر الضوء على أهمية فعالية الإدارة العليا عند التعرض لمشكلة قياس الموارد البشرية وذلك من خلال صيانة الموارد البشرية وحسن استخدامها . حيث أن إدارة الأعمال تستند يوماً بعد الآخر على أسس علمية ، وأهم هذه الأسس هي مراعاة الجانب الإنساني بالمنظمة . وكما قالت « فولت » إن أهم شيء يجب عمله هو جعل الإدارة أكثر فاعلية بإعتمادها على أسس علمية أهمها[1] .

١ ـ تطبيق الطرق العلمية فيما يتعلق بالجوانب الإنسانية .

٢ ـ تحليل وظائف القادة الإداريين بطريقة تماثل تحليل وظائف العاملين في نظام « تايلور » .

هذا وقد نادت « فولت » ونحن نؤيدها في ذلك بالإبتعاد عن الأساليب

---

(1) M.P. Follet. «Management as a professiobn» **classics in management** (New York: American management association, Inc. 1960,1970).

والطرق التقليدية والإطارات النظرية في معالجة الأمور والتعامل مع الواقع والأسس الواقعية للوظائف الإدارية . وقد أثبتت التجارب العلمية أن أساليب العمل وطرقه في التطبيق العملي ، قد تختلف أو تبتعد عن الإطار النظري للمبادىء والأسس التي تحكم سيره . وكثيراً ما نجد هذا صحيحاً بالولايات المتحدة الأمريكية حيث سبقت الكثير من الشركات بعض المدارس الفكرية الأكاديمية في بعض الإتجاهات ، وبالتالي نجد أن بعض الجامعات كثيراً ما تعتمد على مرئيات هذه الشركات من واقع التطبيق العملي .

فروض البحث :

إذا اعتقد البعض أن نقطة البداية للمنظمة هي رأس المال المادي ، فهذا اعتقاد خاطىء . لأن رأس المال المادي يحتاج إلى رأس مال بشري يعمل على تدبيره بأحسن الطرق وحسن استخدامه بعد دراسة البدائل المختلفة ، بما يعمل نحو تحقيق هدف المنظمة . أضف إلى ذلك أن استمرار دوام المنظمة يخلق لديها الحاجة الدائمة للموارد البشرية التي تعمل على تشغيل واستخدام الموارد المادية .

ومن هنا نجد أن هناك متغيرين رئيسيين يلزم توافرهما للقيام بأعباء ومهام المنظمة ألا وهما الموارد البشرية والموارد المادية . وتتمثل الموارد البشرية في العناصر التي تشكل الهيكل التنظيمي . أما الموارد المادية فهي المعدات والآلات والمواد اللازمة . ولضمان التفاعل وحسن التنسيق وسلامة الإستخدام لكلا النوعين من الموارد لا بد من جهة ثالثة للقيام بهذه المهمة . وتلك هي « القيادة الإدارية » ، والتي تواجه في سبيل تحقيق أهدافها مشكلتين رئيسيتين : انتاجية وانسانية . وتختص المشكلة الأولى باستغلالهم الموارد المادية ، بينما تتعلق الأخرى بتشغيل الأفراد وتحفيزهم وصيانتهم . وتؤثر هاتان المشكلتان في بعضهما ، وتتفرع عنهما عدة مشكلات أخرى جزئية يواجهها المدير في ممارسته اليومية لعمله القيادي[٢] .

إن مدارس العلاقات الإنسانية وقيادات الفكر الإداري الحديث أخذت في

---

(٢) د. علي محمد عبد الوهاب ـ المدخل السلوكي في الإدارة ـ نظرة متكاملة ، اتحاد المصارف العربية ـ بيروت ١٩٧٦م.

اعتبارها أثر العوامل النفسية ووظائف الأعضاء في المجال الوظيفي . وقد كان من أهداف الدراسات الشهيرة لشركة وسترن الكتريك ـ مصانع الهوثورن ، تحديد أثر عوامل معينة مثل درجات الحرارة والرطوبة وفترات الراحة . . الخ ، والمرتبطة بالإطار المادي للعمل على مستوى الإنتاج وقد أسفرت نتائج هذه الدراسة عن إيضاح أثر الظروف الإجتماعية على مستويات الإنتاج . مثل الإنسجام الجماعي وعوامل التحفيز لإشباع الرغبات ومدى تماسك جماعات العمل وترابطها ، حيث أن الجماعة السعيدة أكثر انتاجية من غيرها .

ومن الجدير بالذكر أنه عند دراسة العنصر البشري بالمنظمة ، يجب أن ينظر إليه من منطلق أوسع ، للتعرف على كافة الظروف التي يجب إعتبارها فيما يتعلق بالموارد البشرية في المنظمة . مثل ظروف البيئة والأساليب الإدارية وأساليب العمل المطبقة . وكما قال « فايلي » و « هاوس » أنه في سبيل النظر إلى الوظيفة بصورة أكبر يجب علينا التمييز بين المجال الوظيفي والعمق الوظيفي[3] فالوظيفة التي تحتوي على خطوات قليلة ودائمة التكرار تتسم بالمجال الضيق ، والعكس صحيح . والوظيفة التي تشير إلى وجود شخص واحد يتحكم في جو العمل بدون تأثير من العاملين في تخطيط برنامج عملهم ، أو مشاركتهم في إتخاذ القرارات ، تتسم بالسطحية أو عدم الأهمية ، والعكس صحيح . ومن هنا نجد أن النمط التنظيمي وأساليب الأداء والبيئة نفسها لها دخل كبير في تحديد المجال والعمق الوظيفي . حيث يتسم كثير من الوظائف ببلد مثل اليابان أو الولايات المتحدة الأمريكية بالعمق والمجال الكبير ، عكس الوضع في البلاد النامية . وبالتالي فإن الفرض الأول الذي نضعه لهذه الدراسة هو **ضرورة مراعاة العوامل الحضارية والطبيعية قبل تبني أي فكرة ووضعها موضع التنفيذ** . فمحاسبة الموارد البشرية إذا كتب لها النجاح افتراضاً في البلد التي ولدت فيها هذه الفكرة . فإن هذا لا يضمن لها النجاح في بلادنا ذات الحضارة والظروف الطبيعية المميزة والإمكانيات المحدودة . ولا نقصد بالإمكانيات المحدودة الدعم المالي ، ولكن القدرة على تبني أساليب التطبيق السليمة حيث يوجد الكثير من

---

(3) Allan C. Filley and Robert J. House, **Management Process and Organization Behavior,** (Glenview: Scott Forseman and Company, 1969) P. 214.

البلاد النامية ذات القدرة المالية على نقل وسائل التقنية من البلاد المتقدمة في وقت وجيز . فلا تكفي ملكية اقتناء هذه الوسائل لضمان الإستفادة منها، بل لا بد من تبني الأساليب والإجراءات السليمة. وتبني هذه الأساليب هو الأساس، حيث أنها ترتبط بظروف وعوامل متغيرة[٤].

وحيث أن الموارد البشرية تمثل ضرورة أولية لقيام المنظمة ، فمن المتفق عليه معرفة مساهمة هذه الموارد في الإنتاج . ومن هنا يأتي الفرض الثاني لهذه الدراسة . **وهو ضرورة قياس المجهودات البشرية ، للتعرف على نواحي الأداء الممتاز والجيد والضعيف ، وأسبابها ، والآثار المترتبة عليها ، واتخاذ القرار المناسب لكل حالة .** وخاصة وقد أثبتت دراسات السلوكيين وتجارب الممارسين أن الأفراد يختلفون بين بعضهم بعضاً في درجات حبهم للعمل ، واستعدادهم للعطاء ، واتفاق حاجاتهم وأهدافهم أو تعارضها مع أهداف المنظمات التي يعملون فيها .

ولكن كيف تتم عملية القياس هذه ؟ سنرجىء الإجابة عن هذا السؤال بعد التعرف على مهام الإدارة وهي :

١ ـ مسئولية تنظيم عوامل الإنتاج في المنظمة من أموال ومواد ومعدات وموارد بشرية ، بالشكل الذي يحقق أهداف المنظمة بأفضل الطرق اقتصاداً وفعالية.

٢ ـ فيما يتعلق بالموارد البشرية تقوم الإدارة بتوجيه مجهودات الأفراد وتحفيزهم ومراقبة وضبط تصرفاتهم وتعديل سلوكياتهم لتلائم حاجات المنظمة .

٣ ـ وبدون التدخل المهني من قبل الإدارة بصورة نشيطة وفعالة ستميل الموارد البشرية إلى مقاومة حاجات المنظمة وعدم الفعالية والسلبية في السلوكيات .

وبالتالي نجد أن المسئول الأول والأخير أمام الجهات الخارجية وأصحاب المصلحة للمنظمة هو الإدارة ، التي تعمل على توجيه وتغيير سلوكيات الموارد

---

(٤) خالد الخلف وسعيد عامر «التضخم الوظيفي والتقنية الحديثة» مقدم لندوة التضخم الوظيفي بالمملكة العربية السعودية، المنعقدة من ٢٢ـ ٢٦/ ٤/ ١٤٠٢هـ معهد الادارة العامة بالرياض ص (٢٢٥).

البشرية بما فيه مصلحة المنظمة . وكما قال « ماكجر جور» إن الإدارة في سبيل ذلك تتبنى أحد اتجاهين(٥) :

١ ـ الإتجاه الصلب أو الجاد فيما يتعلق بطرق توجيه سلوكيات الموارد البشرية ، بما يتضمن الشدة والتخويف والمراقبة الجادة للسلوك .

٢ ـ الإتجاه السهل أو اللين عن طريق العمل على إشباع حاجات الأفراد وتحقيق الإنسجام الذي يأتي في النهاية بتحقيق هدف المنظمة .

وسواء أكان الإتجاه المتبع هو الصلب أو السهل أو مزيجاً من الإثنين ، فإنه لا بديل عن تحمل الإدارة أو القيادة الإدارية لمسئوليات توجيه السلوك البشري . ومن هنا تأتي الإجابة عن السؤال الذي طرحناه آنفاً ، وهو أن **قياس مدى مساهمة الموارد البشرية في الإنتاج يجب أن يكون من خلال مدى فعالية القيادة الإدارية** ـ وهو الفرض الثالث لهذه الدراسة . حيث نجد أن منظمة ما تكون لديها نفس الموارد البشرية ، ولكنها قد تنجح أو تفشل في تحقيق الهدف وذلك حسب فعالية القيادة الإدارية ومدى التزامها بعاملي الإنتاج والفرد ، ومدى مراعاتها الدقة في تنفيذ العمليات الإدارية المختلفة . وكما قال «كونتز» و«أودنيل» في كتابهما مبادىء الإدارة ، إن مهام المدير كما تتضمن عمليات الاختيار بين البدائل المختلفة المرتبطة بأهداف وسياسات واجراءات وبرامج المنظمة ، فهي أيضاً ترتبط بالقرارات المؤثرة على نشاط المنظمة ككل(٦) وإن من أهم القرارات التي ترتبط بالمنظمة هي القرارات التي تتعلق باختيار وتوظيف والتعامل مع الموارد البشرية وموالاتها بالرعاية الدائمة من أجل زيادة قيمتها .

وينبه المؤلفان إلى نقطة هامة وهي أنه عند التحدث عن الإدارة والمدير والقيادة الإدارية في هذا البحث ، إنما يقصد بها أصحاب المصلحة في تحقيق أهداف المنظمة . وقد يكون هؤلاء فرداً أو أفراداً أو مساهمين ، في قطاع خاص أو عام حسب

(5) Douglas M. Mc Gregor, **The Human side of enterprise.** Classics in Management (New American Management Association, Inc. 1960), P.463

(6) Harold Koontz and Cyril O'Donnell, **Principles of management** (McGraw — Hill Book Company, 1955). P. 429

الهيكل القانوني للمنظمة .

ومن هنا يمكن تلخيص فروض البحث الثلاثة على النحو التالي :

١ - ضرورة ملاءمة أي فكرة جديدة للزمان والمكان مع مراعاة العوامل الحضارية للمجتمعات المختلفة ومدى تقبلها للفكرة الجديدة (ايكلوجية الإدارة) .

٢ - ضرورة قياس المجهودات البشرية بقصد التعرف على مدى المساهمة في المنتج النهائي وبقصد التمييز بين الأفراد المجتهدين والمهملين وإثابة أولئك وعقاب هؤلاء .

٣ - تقع مسئولية زيادة أو نقص قيمة الموارد البشرية على كاهل الإدارة العليا التي بحسن استخدامها وإحكامها واتقانها للموارد البشرية تزيد من عطائها والعكس صحيح في حالة سوء الإستخدام سيقل عطاؤها وتقل قيمتها .

منهج البحث :

يتكون منهجنا في هذا البحث من جانبين ، أولهما الإطار النظري ، حيث نقوم بعرض الموضوع كما فكر فيه الباحثون ، وتحليل مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهدافها وفلسفتها والإفتراضات التي قامت عليها ودوافع التفكير فيها ، كما نعالج كيفية إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية ، وطرق تقييم هذه الأصول ، ووجهات نظر المؤيدين والمعارضين لمحاسبة الموارد البشرية ، وأفكارنا بهذا الشأن .

وأما الجانب الثاني فهو مدخل بديل لمحاسبة الموارد البشرية ، نقدم فيه نموذجاً مبسطاً لتقييم الفعالية ، ونعرض لإطاره النظري وخطواته التطبيقية .

الفصل الثاني

أسس محاسبة الموارد البشرية

مفهوم محاسبة الموارد البشرية :

وضع المحاسبون والسلوكيون تعريفات متعددة لمحاسبة الموارد البشرية ، باعتبارها حقلاً يهم الفريقين ويدخل في نطاق تخصص كل منهما ، فتعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها ـ بشكل عام ـ عملية تحديد وقياس الموارد البشرية ، وإمداد الوحدات الإدارية المعنيّة بهذه المعلومات(٧)، ويعرفها «برومت» ـ من أوائل الذين كتبوا في هذا الموضوع ـ بأنها عملية قياس دينامية العنصر الإنساني في المنظمة وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك(٨) . أما «ماتز» و«يسرى» ، فيعرفانها بأنها عملية تقدير القيمة المالية للعنصر البشري ـ أفراداً وجماعات ـ في المنظمات والمجتمع ، ومتابعة التغيرات التي تطرأ على هذه القيمة خلال الزمن(٩) . وينظر «انتوفن» إلى محاسبة الموارد البشرية على أنها تحديد وقياس الإستثمار في العنصر البشري وأنشطة هذا العنصر(١٠) .

ويتفق علماء السلوك والإدارة مع علماء المحاسبة ، فينظر «ليكارت» ـ وهو أول

(7) F. Luthans, **Introduction to Management: A Contingency Approach** (New York: McGraw — Hill, 1976), P. 155.

(8) R. L. Brummet, «Human Resource Accounting», in S. Davidson and R. L. Weil, **Handbook of Modern Accounting»**, (eds) 2 ded (New York: McGraw-Hill, 1977), P. 37-2.

(9) A. Matz, and M. Usry, **Cost Accounting Planning and Control**, 7 th ed. Cincinnate: South-Western Pub. Co., 1980), P. 421

(10) A. H. Enthoven, **Accountancy and Economic Development Policy** (London: North-Holland Pub. Co., 1973), P. 133.

من بحث من السلوكيين في هذا المجال - إلى محاسبة الموارد البشرية ، على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلة « للأصول الإنسانية »(11) وبينما تعتبر القوى العاملة أو التنظيم الإنساني على رأس هذه الأصول هي المجال الرئيسي لإهتمام محاسبة الموارد البشرية ، إلا أن «ليكارت» و «بورز» يدخلان ضمن هذه الأصول ولاء المستهلكين والموردين والمستثمرين، وسمعة المنظمة في المنطقة(12) ويبرز «جيلز»، و «ربوبنسون» جانب التدريب وتطوير العاملين في محاسبة الموارد البشرية. فيتناولان القيمة التي يضيفها التدريب على العنصر الإنساني(13)، ممثلة في المهارات والمعلومات والإتجاهات.

وتصف «شركة باري» - وهي أول من طبق محاسبة الموارد البشرية- هذا الحقل الجديد بأنه الخطوة الأولى نحو القياس الدقيق والإجراءات المحاسبية التي تمكن من إظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية(14) ، ومن ثم فقد انصرفت جهود المسئولين في هذه الشركة بالإشتراك مع أساتذه الجامعة نحو تصنيف العنصر البشري للشركة وقياسه وتسجيل الإستثمارات الموضوعة فيه ، وتقدير قيمته وما يطرأ عليها من تغيرات(15) .

كذلك يعالج الإقتصاديون رأس المال البشري ويعتبرونه قيمة ثمينة . فإلى جانب الإستثمار في الأصول المادية « الظاهرة » ، يوجد الإستثمار في الأصول الإنسانية(16) ، التي تستمد قيمتها مما يتوفر فيها من قدرات ذاتية ، وصحة ،

---

(11) R. Likert, **The Human Organization: Its Management and Value** (New York: McGraw-Hill, 1967), P. 146

(12) R. Likert, and D. Bowers, «Organizational Theory and Human Resource Accounting», in W. French and D. Hellriegel (eds), **Personnel Management and Organization development** (Bosten: Houghton Mifflin, 1971(, P. 178.

(13) G.F. Thomason, **A Textbook of personnel management** 4th, ed. (London: Institute of Personnel Management, 1981), P. 557

(14) D. Banner and G. Baker, «Human Resource Accounting: A Critical View», **MSU Business Topics,** Autumn 1974, P. 45.

(15) E. Caplan and S. Landekich, **Human Resource Accounting: Past, present and future** (New York: National association of accountants, 1973), P. 89

(16) G. Katona, **Psychological Economics** (New York: Elsevier, 1975), P. 37.

ودوافع[17] . ويقسم الإقتصاديون الإستثمار في العنصر البشري إلى ثلاثة أنواع[18] هي :

١ ـ التعليم والتدريب بأنواعه المختلفة ، والذي يسهم في زيادة المهارة والإنتاجية .

٢ ـ الرعاية الصحية والمعيشية للأفراد ، مما يزيد من إقبالهم على العمل ويطيل عمرهم الإنتاجي .

٣ ـ الإستخدام السليم لمهارات الأفراد وطاقاتهم ، والتوزيع الجغرافي الملائم الذي يضمن حسن الإستفادة من هذه المهارات .

لذلك يستخدم البعض لفظ «محاسبة إدارة الموارد البشرية»[19] ، ليبرز الدور الذي يلعبه هذا الحقل في رفع كفاءة وفعالية إدارة العاملين.

نشتق من التعريفات السابقة إذن أن محاسبة الموارد البشرية مجال من مجالات المعرفة ، وفرع من فروع المحاسبة الإدارية ، يهتم بالأصول الإنسانية للمنظمة ، وتقدير قيمتها الإقتصادية الحالية والمتوقعة ، ورصد التغيرات التي تطرأ عليها خلال الزمن ، وتقديم المعلومات اللازمة عن ذلك للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات اللازمة بشأن قواها العاملة ، من حيث الإستقطاب والتعيين والتدريب والتحفيز والإستخدام الأمثل لمجهوداتهم . وبذلك تحقق محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا للإدارة ، تتلخص فيما يلي :

١ ـ التخطيط السليم للقوى العاملة [20] ، لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة

٢ ـ تقدير الإستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني[21]

---

(17) L. Solman, **Microeconomics** (Reading, Mass: Addison-Welsey Pub. Co., 1977), P. 412.

(18) C. McConnel, **Economics: Principles, Problems and Policies,** 7th ed. (New York: McGraw-Hill, 1978), P. 649.

(19) E. Flamholtz, «Human Resource Accounting», in S. Davidson and R.L. Weil (eds), **Handbook of Cost Accounting** (New York: McGraw-Hill, 1978), P. 26-2.

(20) **Ibid.**, P. 26-5.

(21) E. Huse, **Organization Development and Change** (St. Paul: West Pub. Co., (1975), P. 293.

٣ ـ تحديد أفضل مجالات الإستفادة من الأصول الإنسانية[٢٢] ، وذلك عن طريق قياس العائد من استخدام هذه الأصول .

٤ ـ تقدير القيمة الإنتاجية للأصول الإنسانية وتخصيص الأجزاء المستفادة من هذه القيمة لكل سنة مالية[٢٣].

٥ ـ تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال ، مما يساعد على اتخاذ القرارات الملائمة[٢٤] ـ المالية والإنتاجية والإنسانية .

هدف محاسبة الموارد البشرية :

يعتبر الهدف العام للمحاسبة كأداة من أدوات الإدارة هو تقديم المعلومات الصحيحة والموقوتة عن الموقف المالي والتنافسي للمنظمة . وذلك مع مراعاة الإطار البيئي ـ التنظيمي والتكنولوجي ـ الذي تعمل فيه المنظمة[٢٥] ولا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن جوهر ذلك . إذ تهدف هذه إلى توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشري للمنظمة ، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بذلك العنصر . كما تهدف أيضاً إلى جذب انتباه الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية ، ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها وتطويرها[٢٦] .

وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية كما يلي[٢٧] .

١ ـ القياس : أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري ، باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية .

---

(22) Caplen and Landekich, **op. cit.**, P. 121

(23) Huse, **op. cit.**, P. 293.

(24) W. Burns, Jr., «Accounting Information and Decision-Making», in D. Decoster, K. Ramonathan, and G. Sunden (eds), **Accounting for Managerial Decision Making,** 2d ed.(Santa Barbara: J. Wiley, 1978), P. 58.

(25) N. Macintoch, «A Contextnal Model of Information Systems,» **Accounting Organizations and Society,** Vol. 6 No. 1, Pergamon Press, 1981, P. 39.

(26) Caplan and Landekich, **op. cit**., P.7.

(27) Luthans, **op. cit.**, P. 156.

٢ ـ التطبيق : ويعنى تصميم النظام المحاسبي الملائم للإستفادة من المقاييس الموضوعة .

٣ ـ النتائج الإنسانية : وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنظمة[٢٨] ، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم .

ومن ثم فإن محاسبة الموارد البشرية تسهم في تحقيق هدف أشمل وهو كفاءة استخدام القوى العاملة المتاحة . فحيث أنها تتعامل مع قيمة الإستثمار في الأصول الإنسانية والنتائج الإقتصادية المترتبة على ذلك[٢٩] ، فإنها تساعد الإدارة على حسن إختيار الأفراد الملائمين ، وتدريبهم ، وصيانتهم وتحفيزهم ، والإستفادة من طاقاتهم وجهودهم إلى الحد الذي يحقق مصالح هؤلاء الأفراد إلى جانب مصلحة العمل وعلى ذلك فمن الأهمية بمكان رسم إطار فكري أو فلسفي لمحاسبة الموارد البشرية وتصميم النظام المحاسبي الذي يوفر البيانات الدقيقة لإتخاذ القرارات الملائمة وإجراء البحوث التطبيقية والميدانية للتعرف على العوامل التي تحقق فعالية محاسبة الموارد البشرية[٣٠] .

فروض محاسبة الموارد البشرية :

نورد فيما يلي أهم الفروض التي قامت عليها محاسبة الموارد البشرية ، والتي كانت أساساً لمعظم كتابات الباحثين في هذا المجال .

الفرض الأول :

يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المنظمة ، إن لم يكن أهمها جميعاً

(28) R. Powell, and P. Wilkens, «Design and Implementation of a human resource information system, **MSU Business Topics,** Winter 1974, P. 23.
(29) Matz and Usry, **op. cit.,** P. 421.
(30) Powell and Wilkens, **op. cit.,** P. 23.

فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتكنولوجية ـ الأموال والمعدات والخامات والطرق والأساليب ـ فإنها أيضا تجني فوائد جمة من العاملين ، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المنظمة . وتقديم خدمات متنوعة ـ حالية ومستقبلة [٣١] ، وذات قيمة اقتصادية معينة .

الفرض الثاني :

يمكن تطبيق مفهوم « الأصول » على العنصر البشري . ويعرف الإقتصاديون الأصل بأنه شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة[٣٢] أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم منفعة أو خدمات معينة . ويعرف المحاسبون الأصل بأنه مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلة ، ويمكن قياسه نقدياً بطريقة موضوعية[٣٣] . ولغرض محاسبة الموارد البشرية يقوم «هيرمانسون» ـ وهو من أوائل المؤلفين الذين كتبوا في هذا الموضوع إذ يرجع مؤلفه إلى سنة ١٩٦٤ ـ بتعريف الأصول بأنها «موارد نادرة» يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية أو ماضية ، وقادرة على إعطاء منفعة أو خدمات اقتصادية في المستقبل[٣٤] . وتشمل المعاملات أية عمليات أو صفقات أو ظروف يترتب عليها تغير في وضع الأصول ـ كتعيين عدد من الموظفين مثلاً أو تدريب بعضهم أو إنهاء خدمات البعض الآخر . . الخ . وبناء على هذا يزعم المحاسبون أنه يمكن تطبيق مفهوم الأصول على العنصر البشري ، حيث أنه يعطي للمنظمة منافع اقتصادية ، ويمكن تقدير قيمته .

ولكن من جهة أخرى تختلف الأصول الإنسانية عن الأصول المادية ، وذلك فيما يتعلق بملكية الأصل . إذ أنها حقيقة لا تمتلك بواسطة المنظمة ، وإنما للأخيرة

---

(31) Flamholtz, **op. cit.,** P. 26-3.
(32) McConnell, **op. cit.,** P. 313.
(33) J. Smith, and R. Keith, **Accounting for financial statement presentation** (New Delhi: TAT McGraw-Hill, 1980), P. 22.
(34) R.H. Hermanson, **Accounting for Human Assets,** Michimgan State University, Graduate School of Business Administaration, Bureau of Economic research,. Occasional Paper No. 14, East Lansing, 1964, P. 4.

الحق في استخدامها وتوجيهها ورقابتها[٣٥] . لذلك يفرق هيرمانسون بين الأصول المملوكة والأصول التشغيلية[٣٦] . فأما الأولى فهي تلك الأصول التي تمتلكها المنظمة قانوناً ، ولها قيمة سوقية معينة ، ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون . وأما الأصول التشغيلية فهي تلك التي تعمل بالمنظمة ولكن الأخيرة لا تمتلكها قانوناً أو تستخدمها لسداد الديون .

الفرض الثالث :

إن استخدام الأصول الإنسانية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المنظمة . وفي مقابل ذلك تحصل المنظمة من هذه الأصول على خدمات ومنافع تسهم في تحقيق درجة من الفعالية[٣٧] . وحيث أن هذه الخدمات والمنافع اقتصادية بطبيعتها ، فإن من الممكن قياسها ووضعها في صورة نقدية ، تظهر في الحسابات الختامية ـ حتى وإن حدثت تغيرات في الأصول الإنسانية ، وكذلك العمل أو الإحالة للتقاعد مثلاً ، فإن الكشوف المحاسبية تستطيع إظهار ذلك في تكاليف الإحلال[٣٨] .

الفرض الرابع :

إن قيمة الأصول الإنسانية تتأثر بالنمط القيادي للإدارة[٣٩] . أي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري ارتفاعاً أو انخفاضاً أو ثباتاً[٤٠] . فمثلاً تتوقف انتاجية العاملين ـ ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعة كماً ونوعاً وتكاليف ، على حسن اختيار الأشخاص للأعمال التي تلائمهم ـ من حيث القدرات والمهارات من ناحية ، والرغبات والميول من ناحية

---

(35) Flamholtz, **op. cit.,** P. 26-3.
(36) Hermanson, **op. cit.,** P.S.
(37) Caplan and Landekich, **op. cit.,** P.2.
(38) Flamholtz, **op. cit.,** P. 26-2.
(39) R. Likert, «Human Resource Accounting: Building and Assessing Productive Organizations», in D. Beach (ed.), **Managing people at work,** 2d ed, (New York: Macmillan Pub. Co., 1975), P. 446.
(40) Flamholtz, **op. cit.,** P. 26-3.

أخرى . كما تتوقف كذلك على التدريب ، الفني والإنساني ، الذي توفره الإدارة لهؤلاء الأشخاص . والحوافز التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة - المادية والمعنوية - التي توجد لديهم . والمعدات والأساليب التكنولوجية المستخدمة في العمل ، ومدى تقدمها أو تخلفها . والأسس والمعايير التي تستخدم لتقييم أعمال ونتائج العاملين ، ومدى موضوعية هذه الأسس وعدالة الإدارة في تطبيقها .

فكلما نجحت الإدارة في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الإستخدام الصحيح ، زادت قيمة هذا العنصر ، وذلك في صورة انتاجية أكفأ ، وعلاقات أكثر إنسجاماً ، ودوافع إيجابية ، وولاء واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في تحقيق أهداف العمل . وأما إذا فشلت الإدارة - من جهة أخرى - في إستخدام العنصر البشري ، انخفضت قيمته أو زادت تكاليفه . والمثال على ذلك انخفاض الروح المعنوية ، وعدم الحماس للعمل ، والنظرة العدائية تجاه الإدارة ، وتدهور الإنتاجية . وعلى هذا فإن الإدارة الناجحة «تستطيع أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها»[٤١]

الفرض الخامس

هناك حاجة لمحاسبة الموارد البشرية . إن الإدارة تحتاج إلى معلومات دقيقة وكافية وموقوتة عن العنصر البشري . حتى تستطيع اتخاذ القرارات الملائمة بشأن انتقاء الأفراد وتنميتهم وصيانتهم وتوجيه مجهوداتهم . وحيث أن محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشري وقيمته ، فإنها تساعد الإدارة على بناء قراراتها على تحليل واقعي للتكاليف والعائد وأقساط الإستهلاك[٤٢] . لذلك كانت لمحاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة لأغراض التخطيط والرقابة والتقييم ، والتنبؤ بالأداء التنظيمي[٤٣] ، وذلك في كل من الأجل القصير

(41) F. Kast, and J. Rosenzweig, **Organization and Management: A System Approach** (New York: McGraw-Hill, 1974), P. 479.

(42) Matz and Usry, **op. cit.**, p. 422.

(43) Caplan and Landekich, **op. cit.**, p.2.

والطويل(٤٤) .

وبالإضافة إلى ذلك فإن محاسبة الموارد البشرية تفيد الجهات الخارجية ، مثل المستثمرين والممولين والحكومة ، في الحصول على الصورة الحقيقية للمنظمة ، وتسهم في تشكيل القرارات التي تتخذها هذه الجهات(٤٥) ، وقد وجدت إحدى الدراسات أن محاسبة الموارد البشرية في الشركات ـ بما توفره من معلومات للمستثمرين ـ تؤثر على قرار الإستثمار في الأسهم(٤٦) . وقد حدث مرة أن ترك بعض المديرين إحدى الشركات التي يعلمون بها والتحقوا بشركة أخرى ـ فارتفعت لذلك قيمة أسهم هذه الشركة وانخفضت قيمة أسهم الشركة الأولى(٤٧) ، وبالتالي تعتبر محاسبة الموارد البشرية ضرورية هنا لإظهار الأثر الذي أحدثه التغير في تركيبها التنظيمي .

نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية :

إن المتتبع للفكر الإداري خلال هذا القرن من الزمان ليجد الإهتمام بالموارد البشرية قد مر بمراحل وتغيرات كثيرة ، اختلف فيها هدف الإدارة من هذا الإهتمام ونستطيع أن نميز ثلاثة أنواع من النظريات تعكس تطور الفكر الإداري تجاه العنصر الإنساني وما تبع ذلك من نشأة وتطور فكرة محاسبة الموارد البشرية .

١ ـ النظريات التقليدية :

كان تركيز الباحثين والممارسين ـ في مطلع هذا القرن أو قبله بقليل ـ منصباً على بناء التنظيم « الرشيد » أو المثالي(٤٨) والذي يقصد به أن يكون على درجة عالية من الكفاءة والدقة في تحقيق المهام المنوطة به . وقد كان يعبر عن ذلك بنظرية الآلة ، إذ كان ينظر إلى جهاز الأعمال أو المنظمة على أنها آلة كبيرة تتضمن مجموعة من

(44) L.Megginson, Personnel: A Behavioral Approach to Administration (Homewood: Iruin, 1972), p. 202.
(45) Burns, **op. cit.**, p. 57.
(46) J. Hendricks, «The Impact of HRA Information on Stock Investment Decisions: An Emperical Study,» The **Accounting Review**, Vol. LI, April, 1976, No. 2, p. 300.
(47) Flamholtz, **op. cit.**
(48) W.R. Scott, **Organizations: Rational, Natural and Open System** (England Cliffs: Prentice-Hall, 1981, p. 57.

الأجزاء . فإذا أحكم تركيب هذه الأجزاء مع بعضها ـ بما فيها العنصر الإنساني ، قام كل جزء بأداء مهمته في تناسق وترابط مع الأجزاء الأخرى . ومن ثم تؤدي الآلة الكبيرة وظيفتها الكلية بالكفاءة الواجبة .

وقد صاحب هذه النظرية افتراض عن الطبيعة البشرية ، فحواه أن الإنسان مخلوق كسلان لا يحب العمل[49] . لذلك لا بد أن يدفع إليه دفعاً ويراقب بأحكام ، ومن ثم انصرف الإهتمام إلى الجانب الفني للعمل فقط ، وتوجهت الجهود إلى استيفاء الإحتياجات والمطالب الفنية . مثل طرق العمل وأساليبه ، والمعدات والخامات اللازمة لأدائه ، وتصميم المكان المناسب للأداء . وقد ظهر ذلك جلياً في مجهودات تايلور وأتباعه من مدرسة الإدارة العلمية . وكان العنصر الإنساني يعتبر جزءاً من الجانب الفني ـ مثل هذه العناصر المذكورة بالضبط ، يفترض فيه الانسياق معها . فإذا وضعت خطة محكمة لسير هذه العناصر جميعاً كان إذعان الإنسان وتعاونه وأداؤه لدوره أمراً مضموناً ـ مادام هذا الدور مرسوماً ومحدداً بعناية ، ومادام الشخص يؤجر على أدائه أجراً مناسباً . وعلى هذا فإن مهمة المديـر كانت تنحصر أساساً في الرقابة[50] . أي توجيه سلوك العاملين في القنوات التي رسمت لهم وحسب مستويات الأداء المقررة، واتخاذ الإجراء اللازم لتصحيح مسارهم إذا أخطأوا أو لم تكن طاعتهم وتعاونهم كاملاً.

وفي ظل هذا النموذج للإدارة كانت وظيفة المحاسبة الإدارية تنحصر في مساعدة الإدارة على زيادة كفايتها وتحقيق النتائج المطلوبة طبقاً للمعايير المحددة وكانت المعالجة المحاسبية تشمل « الأصول المادية » فقط . أما بالنسبة للأصول المعنوية فقد اقتصرت على تلك الأصول التي تدر على المنظمة ربحاً مادياً وسمعة طيبة في السوق، مثل شهرة المحل. وقد كان لمهمة المحاسبة الادارية جانبان أحدهما تخطيطي والآخر رقابي[51] . فأما الأول فهو مساعدة الادارة على تحديد أهدافها

---

(49) D. McGregor, **The Human Side of Enterprise** (New York: McGraw -Hill 1960).
(50) R.E. Miles, **Theories of Management** (New York: McGraw-Hill, 1975), P. 44.
(51) E.H.Caplan,«Behavioral Assumptions of Management Accounting,» in W.J. Burns, Jr. and D.T. Decoster (eds), **Accounting and its Behovioral Implications** (New York: McGraw-Hill, 1969), P. 119.

وتوزيع مواردها تمهيداً لإستغلالها الإستغلال الأمثل. وأما الثاني فكان تنبيه الإدارة إلى نواحي الضعف في الأداء، ومساعدتها على تصحيحه. ونبين في جدول (١) أهم خصائص النموذج الرشيد أو المثالي بالنسبة للإدارة والمحاسبة الإدارية.

جدول (١) النموذج التقليدي (الرشيد)

الإدارة	المحاسبة الإدارية
المنظمة : وحدة اقتصادية **الهدف :** تكبير الربح **القاعدة :** الطريقة المثلى ـ الكفاءة القصوى **الإنسان :** أداة من أدوات الإنتاج **الطبيعة البشرية :** الإنسان كسلان **الدوافع :** مادية **الحوافز :** مادية **دور المدير :** الرقابة **واجب الفرد :** الطاعة والإلتزام	**الهدف :** مساعدة الإدارة في تحقيق أكبر عائد ربحي **الإنسان :** أداة من أدوات الإنتاج **مهمة المحاسبة :** **أ) تخطيطية :** مساعدة الإدارة في تحديد الأهداف وتوزيع الموارد **ب) رقابية :** مساعدة الإدارة في التعرف على الأداء الضعيف وتصحيحه **المحاسب :** شخص موضوعي يعرض المركز الحقيقي بحيدة تامة

٢ ـ نظرية العلاقات الإنسانية :

تطورت البحوث والتجارب التنظيمية ، وبدأ الإتجاه إلى إعتبار المنظمة نظاماً اجتماعياً أو « طبيعياً»[٥٢] بالإضافة إلى أنها نظام فني . أي أن الجانب الفني أو الرشيد للمنظمة ، يكمله ويؤثر فيه جانب آخر ، هو التركيب الإنساني والإجتماعي . والذي يتكون من الناس ـ بما فيهم من خصائص شخصية وسلوك واتجاهات ، قد لا تكون بالضرورة رشيدة أو ناضجة ، أو بعبارة أخرى قد تكون متفقة مع الجانب الفني أو متعارضه .

وقد ساهمت التجارب التي أجرتها مدرسة العلاقات الإنسانية في تعميق وتطوير المفهوم الإنساني للمنظمة . هذا بالإضافة إلى تطور علم النفس واتساع مجالاته وفروعه ، وانتشار أبحاثه لتشمل جوانب كثيرة للإنسان ساعدت الإدارة في التوصل إلى فهم أحسن للعاملين . وذلك عن طريق التعرف على أسباب سلوكهم الفردي والجماعي . وفهم الدوافع والحاجات التي يريدون اشباعها في العمل والنتائج الإيجابية المترتبة على هذا الإشباع من مساهمة في تحقيق الأهداف ، والنتائج السلبية التي تحدث نتيجة عدم اشباع الحاجات ـ مثل الإحباط وما يترتب عليه من ضعف الإنتاجية ومقاومة التطوير وتعطيل الوصول إلى الأهداف . وبالتالي فإن النظام الفني ـ ودرجة كفاءته في تحقيق النتائج المطلوبة يتأثر إيجاباً أو سلباً بالنظام الإجتماعي . وبعبارة أخرى فإن الجانبين ـ الفني والإنساني ـ ليسا بالضرورة متفقين ، كما افترضت النظرية التقليدية ، كما أن الجانب الإنساني لا يعتبر « جزءاً » من الجانب الفني أو تابعاً له . وقد صاحب هذا التطور اتجاه آخر في تفسير الطبيعة البشرية للعاملين ، فأصبحت الفكرة عن الإنسان أنه مخلوق إيجابي طموح يحب العمل ويتحمل المسئولية .

وقد تحول دور المدير قليلاً عن دوره السابق . فأصبح يتضمن صيانة النظام الإنساني إلى جانب النظام الفني . أي معرفة الحاجات النفسية والإجتماعية

---

(52) Scott, **op. cit.**, P. 79.

للعاملين ، ومحاولة إشباعها ، وعدم الإقتصار على دفع الأجور أو الجزاء المادي فقط . وبذلك ينسجم العنصر الإنساني مع الجانب الفني ، ويؤدي العاملون أدوارهم كما يجب ، وبالتالي فإن الطبيعة الرقابية لدور المدير استمرت في الوجود[٥٣] وهي توجيه العنصر الإنساني أساساً لخدمة الجانب الفني وزيادة كفايته .

ونتيجة لهذا التطور الفكري ، بدأ الكتّاب تدريجياً يوجهون نقدهم للمحاسبة ويرون أن الإقتصار على هدف تكبير الربح يحد من دور المحاسبة الإدارية ، فلا تأخذ في اعتبارها الطبيعة المعقدة والمتداخلة لأنشطة المنظمة وتأثير الجوانب السلوكية على هذه الأنشطة الأمر الذي يجعلها تقدم للإدارة معلومات محدودة وغير كافية لإتخاذ القرارات السليمة[٥٤] وعلى هذا فإن فهم العنصر الإنساني أمر هام للمدير والمحاسب على السواء . ذلك لأن الإدارة تتخذ قراراتها بناء على المعلومات التي تقدمها لها المحاسبة ، والتي يفترض فيها الدقة والثبات[٥٥] فإذا لم تأخذ هذه المعلومات في اعتبارها العوامل النفسية والإجتماعية للعاملين ، ترتب على ذلك آثار ضارة . فمثلاً إذا أغفلت الموازنة التقديرية والتكاليف المعيارية ، وغيرها من الأدوات الرقابية ، جوانب هامة كدوافع الموظفين وطموحهم واتجاهاتهم ، فإن ذلك يسبب إحباطاً لهؤلاء الموظفين ، وما يترتب على ذلك من شك وعداء يؤثر على العلاقات الإنتاجية .

ولكن رغم هذا النقد لم يحدث تحول يذكر في وظيفة المحاسبة التقليدية واستمرت هذه في أداء دورها كما هو . كل ما هنالك أن المحاسبين بدأوا يتنبهون للمفاهيم السلوكية ، ويعترفون بتأثير الجانب النفسي والإجتماعي على اتخاذ القرارات ولكن دون أن يظهر ذلك في صورة رقمية في كشوف حسابات النتيجة . ونوضح في جدول (٢) أهم خصائص نموذج العلاقات الإنسانية ، بالنسبة للإدارة والمحاسبة الإدارية .

---

(53) Miles, **op. cit.**, p. 44.
(54) Caplan, **op. cit.**, p. 126.
(55) **Ibid.**, p. 129.

جدول (٢) النموذج الإنساني

المحاسبة الإدارية	الإدارة
الهدف : مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها **الإنسان :** ينظر إليه من زاوية المعاملات المالية + أثر الدوافع على نتائج العمل **مهمة المحاسبة :** توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات **المحاسب :** شخص يتأثر بأهدافه الشخصية وأهداف إدارته مثل بقية العاملين .	**المنظمة :** وحدة فنية اجتماعية **الهدف :** الربح ورضا الأفراد **القاعدة :** الطريقة المثلى **الإنسان** كيان له إرادة ومشاعر **الطبيعة البشرية :** الإنسان نشيط وإيجابي **الدوافع :** مادية ونفسية واجتماعية **الحوافز :** مادية ومعنوية **دور المدير :** العناية بالإنسان لتحقيق اهداف المنظمة **واجب الفرد :** الطاعة والإلتزام

٣ ـ النظريات الحديثة :

اتجه الفكر الإداري مؤخراً نحو نظرية النظم ، وتعالج هذه النظرية المنظمة على أنها كيان متكامل يتكون من أجزاء متداخلة توجد بينها علاقة عضوية تتميز بالتفاعل والتأثر والتأثير . بحيث أن تغييراً في جزء منها يحدث تغييراً ـ بدرجة أو

بأخرى - في بقية الأجزاء ، ومن ثم في الكيان الكلي . هذا بالإضافة إلى العلاقة المتداخلة المستمرة بين المنظمة من ناحية والبيئة التي تحيط بها من ناحية أخرى . ويعبر عن ذلك بأن المنظمة نظام مفتوح(٥٦) . وتتضمن البيئة مجموعة من العوامل الإقتصادية والسياسية والحضارية والإجتماعية والطبيعية والتكنولوجية . وتتأثر المنظمة بهذه العوامل البيئية وتؤثر فيها . ولا تعتبر هذه العلاقة المتفاعلة بين المنظمة وبيئتها شيئاً عادياً وموجوداً فحسب ، ولكنها لازمة لأعمال المنظمة ونجاحها وتقدمها نحو بلوغ أهدافها(٥٧) . حيث تأخذ المنظمة مدخلاتها من البيئة وتعطيها مخرجاتها وتحدد أهدافها وتقرر أنشطتها بناء على احتياجات المجتمع ، الحالية والمستقبلة .

ويعتبر العنصر الإنساني أهم المدخلات التي تستخدمها المنظمة في تنفيذ عملياتها والحصول على مخرجات أو نتائج الأعمال. لذلك يعالج مدخل النظام المفتوح هذا العنصر من زاوية أوسع أو أشمل من تلك التي تنظر بها مدرسة العلاقات الإنسانية . فيأخذ في الإعتبار كافة العوامل النفسية والإجتماعية ويفحص التفاعل الحركي أو العلاقة العضوية بين هذه العوامل ، والأثر الذي تتركه على سلوك العاملين ودوافعهم واتجاهاتهم وعلاقاتهم ، ثم أثر كل ذلك على الإنتاجية والأداء(٥٨) .

ويختلف مدخل النظم وفكرة التأثير المتبادل بين المنظمة وبيئتها - كما توضح بذلك دراسات ودوارد ، وبيرنز وستوكر ، ولورنس ولورش ، وغيرهم - عن النموذج المثالي الرشيد الذي حاولت النظرية التقليدية الوصول إليه . فبينما كانت الأخيرة تحاول أن تصمم الطريقة المثلى للأداء - كما فعل تايلور - يرى الإتجاه الحديث أنه ليست هناك طريقة مثلى ،ولكن هناك طريقة مناسبة أو مرضية كي تلائم مجموعة الظروف الإقتصادية والإجتماعية والتكنولوجية . . الخ ، المحيطة بالمنظمة . وأن طريقة واحدة للأداء يمكن أن تؤدي إلى نتيجتين متباينتين وأن طريقتين مختلفتين يمكن

---

(56) D. Katz, and R. Kahn, **The Social Psychology of Organization,** 2d ed. (New York: J. Wiley, 1978), Ch. 2.

(57) Scott, **op. cit.,** p. 120.

(٥٨) د. علي محمد عبد الوهاب ، مقدمة في الادارة، الرياض: معهد الادارة العامة، ص ٢٠٤ .

أن تؤديا إلى نفس النتيجة . وأن طريقة واحدة يمكن أن تكون فعالة في ظرف معين ، وأقل فعالية في ظرف آخر . وغير فعالة في ظروف مخالفة .

وكان من نتائج التفكير في العوامل والظروف البيئية المحيطة ـ على اختلاف أنواعها ، أن تطورت النظرة للقوى العاملة بالمنظمات . فبعد أن كانت تعتبر هذه القوى العاملة جزءاً آلياً يتكيف مع بقية الأجزاء ويفترض انضواؤها أو خدمتها للجانب الفني ، تغير هذا المفهوم إلى حد ما في مدرسة العلاقات الإنسانية . حيث نبهت هذه الدراسة إلى أهمية الحاجات النفسية والإجتماعية للعاملين وضرورة إشباعها لتحقيق الإنتاجية المطلوبة . أما الآن فقد حدث تغير أبعد من ذلك . وإن كان إمتداداً لما مهدت إليه العلاقات الإنسانية . فأصبح الإهتمام يتركز حول تنمية وتطوير العاملين . وبدأت لفظة « الموارد البشرية » تأخذ طريقها إلى كتب الإدارة وألسنة المديرين . وبدأ الإهتمام أيضاً بالنظر إلى الأفراد بإعتبارهم أعضاء في المنظمة أو مشاركين في عملياتها . واتجهت الجهود إلى تنمية النضوج الفكري لهؤلاء الأعضاء حتى يفهموا أهداف المنظمة ، ويضعوا أهدافاً لأنفسهم أيضاً ، ويسيروا نحو تحقيق النوعين من الأهداف في تناسق وتوفيق . وانتشر الإعتقاد بأنهم يستطيعون أن يقدموا خدمات متنوعة ، ويسهموا بمجهوداتهم وأفكارهم ، ليس فقط بالنسبة لوظائفهم الحالية ، ولكن أيضاً فيما يتعلق بالمستقبل وجوانب التطوير والتحسين والإبتكار .

وبالتالي فإن دور المدير في إدارة الموارد البشرية لا يقتصر فقط على الرقابة ـ كما كان في النموذج التقليدي ، أو إشباع حاجات الأفراد ـ كما هي الحال في النموذج الإنساني . ولكنه يتمثل في المحل الأول في التنمية والتطوير للمنظمة والأفراد سوياً . وفي المحافظة على الجانبين ـ الفني والإنساني ، واتباع السبل التي تحقق فعاليتهما ، والتعرف على معوقات الأداء والعمل على علاجها واقتناص فرص التطوير والتحسين واعداد الخطة الملائمة للإستفادة منها[٥٩] واتباع النمط القيادي الذي يشبع حاجات الأفراد إلى جانب تحقيق أهداف العمل . وتهيئة المناخ الملائم للإبتكار والتجديد ، ونعرض في جدول (٣) أهم خصائص النموذج الحديث للإدارة والمحاسبة الإدارية .

(59) Miles, **op. cit.** p. 45.

جدول (٣) النموذج الحديث

الإدارة	المحاسبة الإدارية
المنظمة : نظام مفتوح (تأثير متبادل مع البيئة) **الهدف :** مجموعة أهداف اقتصادية واجتماعية **القاعدة :** الطريقة الأنسب **الإنسان :** مورد بشري هام **الطبيعة البشرية :** طاقات يجب تنميتها **الدوافع :** مجموعة متنوعة **الحوافز :** المزيج المناسب **دور المدير :** التنمية والتطوير **واجب الفرد :** الطاعة والإلتزام + التجديد والإبتكار	**الهدف :** مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها **الإنسان :** مورد بشري يحسن إظهاره في حسابات النتيجة **مهمة المحاسبة :** أ) توفير المعلومات الدقيقة اللازمة لاتخاذ القرارات ب) المساهمة في تنمية الموارد البشرية بمساعدة الإدارة على حسن اختيارها وتحفيزها وصيانتها

أنماط الإدارة :

تغيرت النظرة للعاملين إذن ، وتنبهت الإدارة للدور الكبير ـ الإيجابي والسلبي ـ الذي تلعبه القوى العاملة في المنظمات . كذلك تطورت القوى العاملة خلال العقدين الآخيرين من هذا القرن ـ من حيث التعليم والثقافة والطموح والإتجاهات لذلك فقد أجريت تجارب وبحوث كثيرة ـ من جانب الباحثين في الفروع المختلفة للعلوم الإنسانية ـ عن أنماط القيادة الإدارية ومميزاتها ودرجات فعاليتها والعوامل المؤثرة فيها والشروط اللازمة والظروف الملائمة لنجاحها .

وتعتبر الدراسات التي قام بها «ليكارت» ومساعدوه، من أشهر دراسات القيادة والتي كان لها تأثير كبير في الفكر الإداري ، ثم المحاسبي فيما يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية وتدور نظرية «ليكارت» حول وجود أربعة أنظمة أو أنماط للإدارة ولكل نظام أو نمط خصائص معينة بالنسبة لمجموعة من العوامل التنظيمية والإدارية والإنسانية ، وتشمل هذه العوامل : القيادة ، والدوافع ، والعلاقات ، واتخاذ القرارات ، ووضع الأهداف ، والرقابة . وهذه الأنماط الأربعة هي المتسلط المستغل ، والمتسلط الخير ، والإستشاري ، والمشارك[٦٠] . وقد وجد «ليكارت» من تجاربه العديدة في عدد كبير من المنظمات أن هذه الأنماط تتدرج على ميزان الفعالية بحيث يكون النمط الأول في أدنى درجات الفعالية، والرابع في أعلاها وبين هذين الاثنين يقع النمطان الثاني والثالث . ويقصد بالفعالية هنا جانبان[٦١] . الحد الأقصى لرضا الأفراد وأعلى درجة لروحهم المعنوية . وكذلك المعيار التقليدي للأداء وهو المخرجات والربحية . ويصف «ليكارت» النمط الإداري الرابع (المشارك) بأنه يقوم ببساطة على الثقة والتأييد واعطاء الفرصة للعاملين للمشاركة بآرائهم والعمل في فريق متكامل متعاون .

ويشبه هذا النمط ما يعرف الآن بنظرية «Z» والتي يعزى اليها نجاح الإدارة

(60) Likert, **The Human Organization, op. cit.,** ch. 2.
(61) T. Patten, Jr., **Organizational Development Through** Teambuilding (New York: J. Wiley, 1981), p. 55.

اليابانية . إذ تقول هذه النظرية[٦٢] أن هناك ثلاثة عناصر أو مكونات رئيسية للقيادة، إذا اتبعتّها الإدارة في سلوكها مع العاملين، فإن هؤلاء سيكونون سعداء منتجين . ومن ثم تحقق المنظمة أهدافها وترتفع انتاجيتها بالإضافة إلى رضا الأفراد . أما هذه العناصر الثلاثة فهي الثقة ، والمهارة في التعرف على قدرات العاملين والمودة والالفة في العلاقات .

ويشرح «ليكارت»[٦٣] أن هناك ثلاث مجموعات من العوامل (جدول ٤) تجب دراستها وجمع المعلومات الكافية عنها ـ بما في ذلك المعلومات المحاسبية كما سنرى بعد قليل ـ حتى تتمكن المنظمة من الوصول إلى النمط الإداري الفعال . فأما المجموعة الأولى فهي العوامل الأولية أو الأساسية ، وتشمل القيادة والهيكل التنظيمي وسياسات الإدارة والرقابة . أما المجموعة الثانية فتتكون من العوامل الوسيطة . وهي رضا الأفراد ، والإتجاهات ، والإدراك، والولاء، والدوافع ، وجماعة العمل. وأخيراً فإن المجموعة الثالثة من العوامل هي النتائج أو العوامل المشتقة ـ التي تعتمد على العوامل الأساسية والوسيطة ـ وهي الإنتاجية والتكاليف ، والمبيعات والأرباح ، ونصيب السوق ، إلى جانب صحة الأفراد ورضاهم ومعدلات الشكاوى والغياب ودوران العمل .

---

(62) W. Quchi, **Theory Z** (Reading, Mass: Addison-Wesely Pub. Co., 1981), Ch. 4.
(63) Likert, **The Human Organization, op. cit.**, ch. 4.

جدول (٤) مكونات النمط الإداري الفعال

العوامل الأساسية	العوامل الوسيطة	النتائج
الإنتقاء التدريب التطوير	الإتجاهات الإدراك الولاء الدوافع الأهداف الجماعة الرضا	صحة الأفراد الرضا الغياب دوران العمل الشكاوى
القيادة الهيكل التنظيمي الرقابة السياسات	التنسيق اتخاذ القرارات	الإنتاجية التكاليف المبيعات الأرباح
معلومات عن توظيف الموارد البشرية	معلومات عن تشغيل وصيانة الموارد البشرية	معلومات عن نتائج إدارة الموارد البشرية
المحاسبة الإدارية : محاسبة الموارد البشرية		

أنماط الإدارة والفكر المحاسبي :

يؤكد «ليكارت» أن النمط الإداري الأول (التقليدي) يهتم فقط بالإنتاجية وتكبير الأرباح . ويحاول تخفيض المصروفات عند حدها الأدنى . ويتفادى أية نواحي انفاق للتطوير التنظيمي[64] ويضغط على موظفيه لزيادة الإنتاج . الأمر الذي قد يؤدي إلى الخوف وعدم الثقة والإحباط وما يتبعه من أساليب دفاعية واتجاهات غير إيجابية . فإذا حققت المنظمة أرباحاً أو انتاجية عالية ، فإن ذلك يكون على حساب

(64) Caplan and Landekich op.cit. P. 51.

الصحة النفسية للعاملين[٦٥] . ومن ثم فإن القوائم المالية تظهر فقط الأرباح أو المزايا ، ولكنها لا تظهر الآثار السلبية التي حدثت في الأصول الإنسانية ، وبالتالي فإن القدرة الإنتاجية للمنظمة والتغيرات التي تصاحبها لا يمكن أن تقاس بدقة إلا إذا صحبها قياس دوري للعوامل الأساسية والوسيطة المتعلقة بالموارد البشرية[٦٦] . فإلى جانب المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية عن استخدام الموارد (النتائج) ، يجب توفير معلومات عن استقطاب الموارد البشرية وتوظيفها وتنميتها (العوامل الأساسية) وكذلك معلومات عن صيانتها وتحفيزها وتهيئة المناخ المناسب لإنتاجيتها (العوامل الوسيطة)[٦٧] .

ويؤيد «ليكارت» كثيرون من أنصار النظريات الحديثة في الإدارة، ويوجهون اهتمامهم للعلاقة المتداخلة بين مصلحة الأفراد ومصلحة المنظمة . فيستخدم «سيتنر» لفظة « العقد النفساني » بين المنظمة والأفراد، معبراً عن أن العاملين يتوقعون وظائف متفقة مع طموحاتهم، وفرصاً ملائمة لتأكيد ذاتهم والمساهمة في تحقيق الاهداف المطلوبة، ومن جهة أخرى تبحث المنظمة عن الأفراد المبتكرين القادرين على العمل الجاد والجماعي والمستعدين لتقديم الجهد والوقت لخدمة المنظمة[٦٨] .

ونتيجة لذلك فقد اتجه الفكر المحاسبي إلى دراسة وتحليل « الأصول الإنسانية » وإظهارها في الحسابات الختامية للمنظمة . فيرى «هيرمانسون» أن هذه الحسابات ـ إذا تضمنت الأصول الإنسانية ـ فإنها سوف تكتمل وتكون أكثر فائدة لكل من الإدارة والجهات المعنية الأخرى، وتتمثل هذه الفوائد فيما يلي[٦٩] :

١ ـ تحديث الحسابات المالية وتحقيق الترابط والتنسيق بينها .
٢ ـ اجراء التحليل والمقارنات بناء على بيانات أكثر دقة .
٣ ـ توجيه الموارد النقدية إلى الوجهة الإقتصادية السليمة التي تحقق أكبر كفاءة ممكنة .

(65) Likert, In beach, **op. cit.**, pp. 450-451
(66) Likert and Bowers, in French and Hellriegel, **op.cit.**, p. 180
(67) Powell and Wilkens, **op. cit.**, p. 22.
(68) B. Scanlan, and J. Key, **Management and Organizational Behavior** (New York: J. Wiley, 1979), P. 646.
(69) Hermanson, **op.cit.**, p. 6

وكان أول من طبق محاسبة الموارد البشرية تطبيقاً عملياً ، «شركة باري» ، بولاية أوهايو الأمريكية ، وذلك في سنة ١٩٦٦م . وتقوم فلسفة هذه الشركة على أن القوة الحقيقية للتنافس والنجاح هي الموارد البشرية للشركة ، وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات[٧٠] . لذلك فإنها تحولت من النمط التقليدي للإدارة إلى أسلوب المشاركة (النمط الرابع في نظرية ليكارت) . وقد أدخلت الشركة في نظامها المحاسبي ، محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف الموارد البشرية وحساب أقساط استهلاكها . وذلك حتى تصل إلى تقدير سليم للإستثمار في هذه الموارد وتتابع التغيرات التي تطرأ عليها[٧١] . وعلى ذلك فقد اشتملت ميزانيتها لسنة ١٩٦٩م ، بنداً عن صافي الإستثمار في الموارد البشرية . كما تضمنت قائمة الأرباح لنفس السنة بنداً عن صافي الزيادة أو النقص في استثمارات الموارد البشرية[٧٢] .

فلسفة محاسبة الموارد البشرية :

إذا كانت مهمة المحاسبة المالية . تقوم على تسجيل المعاملات اليومية من مصروفات وإيرادات وتسويات بالدفاتر النظامية بغية التوصل إلى حقيقة المركز المالي للمنظمة خلال فترة زمنية محددة طبقاً للمبادىء والأسس المحاسبية المتعارف عليها ، وإذا كان هناك اتفاق مهني على أن تكون هذه الفترة الزمنية سنة بشرط أن تكون مستقلة عن السنوات السابقة أو اللاحقة وهو ما يعرف **بمبدأ الإستقلال السنوي** فإن ضمان سلامة تطبيق هذا المبدأ الأخير فيما يتعلق ببعض المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية يعتبر بمثابة الفلسفة التي تقوم عليها فكرة محاسبة الموارد البشرية . هذا بالإضافة إلى الدور العام الذي يمكن أن تلعبه محاسبة الموارد البشرية كما ذكرنا آنفاً .

إن مبدأ الإستقلال السنوي يستلزم تحديد فترة الإستفادة من المصروفات وتخصيص نصيب نفس الفترة من الإيرادات . من أجل التعرف على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية ، دون انتظار إلى نهاية المشروع لمعرفة النتيجة .

لذلك حثت مبادىء وأصول المحاسبة المالية على تقسيم المصروفات إلى

(70) Caplan and Landekich, **op. cit.** p. 87.
(71) Brummet, **op. cit.**, p. 37-4.
(72) **Ibid.**, p. 37-4.

مصروفات إيرادية تستفيد بها فترة مالية واحدة ومصروفات رأسمالية تستفيد منها أكثر من فترة مالية حسب طبيعة وقيمة المصروف. ومن أجل هذا أيضاً نشأت فكرة الإستحقاق والمقدم فيما يتعلق بالمصروفات، لضمان عدالة التحميل . وبالتالي جاءت مجموعة القوائم المالية ليعكس بعضها نتيجة أعمال المنظمة خلال الفترة، وجاء البعض الآخر ليصور المركز المالي في تاريخ معين عن طريق إظهار موجودات المنظمة من مجموعات أصول مختلفة وحقوق الغير على المنظمة، بما في ذلك من تسويات لطبيعة المصروفات الرأسمالية وتطبيق مبدأ الإستحقاق والمقدم والمجمع الإستهلاكي للأصول الثابتة.

ومن هذا المنطلق يعتقد المنادون بفكرة محاسبة الموارد البشرية أن هناك الكثير من المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية تتم معالجتها على أنها مصروفات إيرادية وتوجه مباشرة إلى حسابات النتيجة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر عن نفس الفترة ، رغم أن صبغتها وطبيعتها كما يذكر أصحاب هذا الفكر توحي بأنها مصروفات رأسمالية تتعلق بالأصول الإنسانية على حد التعبير. وبالتالي تتم الإستفادة منها على أكثر من فترة مالية ، ومن هنا لا بد لضمان عدالة التحميل من توزيع الإستفادة عن طريق تحميل الفترة المالية بما يخصها وترحيل المتبقي إلى السنوات التالية . على أن يكون مكان إظهار هذا الرصيد المتبقي هو قائمة المركز المالي للمنظمة . مع التعبير عن الأصول الإنسانية التي ترتبط بها هذه المصروفات بصورة رقمية سواء بيانية أو نظامية في آخر الفترة عند إعداد المركز المالي ، تعبيراً عن رسملة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية والتي يتم توزيعها على الفترات الإنتاجية المتبقية من عمر الموارد البشرية في خدمة المنظمة. مع اعتبار المستبعد منها أثناء الفترة المحاسبية ـ نتيجة للعجز أو الوفاة أو عدم الملاءمة للتطور المطلوب ـ بمثابة خسارة تحمّل على حسابات النتيجة.

دوافع التفكير في محاسبة الموارد البشرية :

رغم أن سكان الكوكب الأرضي يجب أن يجمعهم عصر واحد نظراً لإنتمائهم لنفس الكوكب إلا أن مجموعة كبيرة من سكان هذا العصر يعيشون في أزمنة

أخرى . إن الواقع يؤكد لنا أن هذا العالم المشحون بالتناقضات والصراعات يعيش في أزمنة متداخلة شأنه في هذا شأن تفكيره وروافد ثقافاته .

إن المتتبع للدراسات الحديثة في المجالات المختلفة والمطلع على الروافد الثقافية والمعاصر لسلوكيات المجتمع الغربي ليمكنه القول إن إنسان هذا العصر يتفنن فعلاً في تسخير إمكانيات التقنية والثقافة والإبداع من أجل التوصل إلى أهدافه . وقد ساهم الطابع العام للمجتمع الأمريكي في التفكير في كافة الوسائل التي تشير إلى قوة ـ ولو مؤقتة ـ في مركز المنظمة لجلب المستثمرين .

لقد بدأ التفكير في محاسبة الموارد البشرية مع أواخر الستينات بالمجتمع الأمريكي . وقد جذبت هذه الفكرة انتباه الباحثين ـ وأظهرت تأييدهم ومعارضتهم منذ أوائل السبعينات حتى الآن . وإذا عرفنا الدوافع التي تحرك سلوكيات المهنيين ورجال الأعمال بالمجتمع الأمريكي لعرفنا ما وراء فكرة محاسبة الموارد البشرية .

تتسم العقلية الأمريكية بالديناميكية البحته في معالجة الأمور المختلفة من حيث سرعة البت والمرونة في اتخاذ القرارات . وإنه لمن سمات الإدارة الرشيدة القدرة على التنبؤ الذي يلازم سلوكيات المهنيين ـ ورجال الأعمال بالمجتمع الأمريكي ، حيث يقضي هؤلاء ليلهم ونهارهم من واقع فلسفة مادية بحته في البحث عن البدائل المختلفة والمخارج التي يمكن الإعتماد عليها في زيادة القيمة كدعامة رئيسية لبناء الإقتصاديات وتوجيه السياسات يحاولون بكل طاقاتهم تشجيع أي فكرة تخدم هدفهم المادي .

إن من نتائج تطبيق فكرة محاسبة الموارد البشرية هو زيادة قيمة المنظمة المادية خلال الفترة المالية الواحدة كنتيجة منطقية لترجمة المجهودات البشرية إلى صورة رقمية وذلك عن طريق توزيع تكلفة الموارد البشرية على أكثر من فترة محاسبة برسملة المتبقي من العمر الإنتاجي للموارد البشرية ، وإظهار الأصول الإنسانية بقائمة المركز المالي ، وبالتالي يمكن إغراء المستثمرين وخاصة من البلاد النامية ذات الدعم المالي الكافي . هذا إذا عرفنا أنه يوجد بهذا المجتمع من وسائل التقنية وأساليب العمل المتطورة ما يساعد على القيام بهذه المهمة .

إن الحقيقة التي يحاول المؤلفان إظهارها هي أن الإنسان اليوم في نظر أخيه الإنسان لم يعد هدفاً مثالياً ـ وإنما أصبح هدفاً من أهداف زيادة القيمة المادية والدليل على ذلك أنه يوجد الملايين من البشر يشردهم الجوع وتفتك بهم الأمراض ولم يحاول العالم التفكير فيهم باعتبارهم بشراً ، وذلك لعدم قدرتهم في المساهمة على زيادة القيمة المادية . ومن هنا يأتي التناقض الخطير في الحضارة الغربية بين الفكر الإنساني والعمق الفلسفي .

ويمكن من وجهة نظرنا تلخيص النتائج التي تترتب على تطبيق فكرة محاسبة الموارد البشرية كما جاء بفلسفتها ، وذلك بالنسبة للفترة الواحدة ، على الوجه الآتي :

١ ـ عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفد خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح أو بمعنى أدق تضخم الأرباح بما يعكس معه صورة سعيدة لنتائج عمل المنظمة .

٢ ـ زيادة حقوق المنظمة عن طريق استحداث أصول جديدة هي « الأصول الإنسانية » ، مما يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة ، ويوحي بزيادة ثقلها في السوق .

٣ ـ تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الإنسان .

٤ ـ إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنظمة .

٥ ـ التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى إستثمار أموالهم في مثل هذه المنظمات التي تعكس حساباتها الختامية موقفاً متفائلاً بالنسبة للفترة الواحدة ، وتظهر هذه الصورة بوضوح عند مناقشة أبعاد العلاقات المالية في مكان لاحق وتأثير زيادة الأرباح على زيادة حقوق الملكية بالنسبة للفترة الواحدة .

٦ ـ النظرة السطحية لكثير من المستثمرين وخاصة من البلاد النامية ذات الدعم المالي الكافي . وذلك من منطلق نظرة مؤقتة لحسابات النتيجة ومركز المنظمات المالي للفترة الواحدة ، دون النظر إلى الأجل الطويل والتنبؤ لما سيكون عليه الوضع لسنوات عديدة قادمة ، ودون دراسة تاريخية عن استراتيجية أصحاب هذه المنظمات مما يساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من وراء تطبيق هذه الفكرة بالنسبة لأصحاب المذهب المادي .

بالنظر إلى النتائج الموضحة أعلاه وتحليل آثارها يتضح أنها تتفق مع واقع الفلسفة المادية البحتة ، والبحث عن أي سبل من أجل زيادة القيمة ، من خلال المحاسبة البشرية . خاصة إذا عرفنا أن المجتمع الأمريكي له من وسائل الدعاية والإعلان والأساليب المتخصصة ما يمكنه من التأثير على سلوكيات المستثمرين .

لقد عاصر المؤلفان الكثير من الشركات بالمجتمع الأمريكي التي ظهرت لفترة وجيزة . وحققت الأرباح الكافية ثم أعلنت بعد ذلك إفلاسها ، وتخلصت من معظم التزاماتها . وساعدها في ذلك القانون التجاري الأمريكي ـ فكثيراً ما نجد من الشركات التي يخطط المؤسسون لإشهار إفلاسها أثناء التخطيط لتكوينها للإستفادة من ثغرات القانون التجاري ، رغم اعتمادهم على ميزانية دعاية واعلان كثيفة لتحقيق أكبر عائد في أسرع وقت والهروب بعد ذلك من سوق المنافسة الكبيرة .

وتأكيداً لما نذكره يمكن الرجوع إلى سكرتارية الولايات المختلفة بالولايات المتحدة الأمريكية للتعرف على عدد الشركات التي يتم تكوينها قانوناً بصفة رسمية إنها أرقام مدهشة ، ويهدف عدد كبير منها إلى تأدية مهمة معينة ثم الفرار وإن كان هذا مخالفاً لأحد الفروض المحاسبية وهو أن الأصل من قيام المنظمة هو الإستمرار إلا أن الواقع بهذا المجتمع المفتوح يشير إلى خلاف ذلك . فكثير من الشركات التي تظهر تقوم بخداع الجمهور عن طريق اعتمادها لميزانية اعلانات ضخمة ، توجه إعتماداتها للتأثير على سلوكيات المستهلك والمستثمر بإتباع الطرق والأساليب المختلفة ، فيندفع الجمهور وخاصة السطحي منهم ، تحت تأثير هذه الإعلانات لمضاعفة حجم معاملاته مع مثل هذه الشركات. وتكون النتيجة المباشرة لذلك هي

تحقيق أرباح هائلة في السنوات الأولى لقيام هذه المنظمات التي تعتبر في الحقيقة بمثابة السنوات الأخيرة لها. نظراً لتطبيق الإستراتيجية المضللة التي تقوم على تحقيق أهداف مؤقتة خلال فترة عارضة، بالاستحواذ على أكبر قدر من الأموال في أسرع وقت.



الفصل الثالث

محاسبة الموارد البشرية ومشكلات التطبيق

كيفية إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية :

تهدف المحاسبة المالية كترجمة تاريخية في صورة رقمية للمعاملات اليومية ، إلى إظهار نتيجة أعمال المنظمة خلال فترة معينة وهي في هذا تستمد وجودها من خلال ثلاث دعائم :

أولاً : **النظام** ، وهو عبارة عن مجموعة المفاهيم التي تساعد الموارد البشرية في إنجاز الأعمال لتحقيق أهداف المنظمة عن طريق تحوير القرارات إلى أعمال منفذة .

ثانياً : **الإجراءات** ، وهي عبارة عن مجموعة القواعد المكتوبة والمتعارف عليها والتي تعطي تعليمات محددة لتضفي على النظام الصفة القانونية وهي بذلك تعتبر التعليمات الرسمية التي تحكم النظام.

ثالثاً : **الأسس والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها** ، حيث توجد طرق معينة لمعالجة العمليات يجب التقيد بها طبقاً لمبادىء وأسس المحاسبة والفروض التي قام عليها علم المحاسبة .

إن الإنسان بطبيعته إجتماعي لا يمكنه الحياة بعزلة عن باقي عناصر المجتمع التي يعيش فيه ويزاول في سبيل ذلك الكثير من عمليات الأخذ والعطاء في حياته

اليومية حيث تتبادل وتتفاوت المنافع الحدية لدى الأفـراد نتيجـة لعمليات الأخـذ والعطاء . وقد يخرج الإنسان من هذه العمليات بمكسب مادي أو معنوي أو بخسارة من نفس النوع . والمحاسبة المالية كتسجيل تاريخي تعمل على ترجمة هذه العمليات من أخذ وعطاء ليصبح المعطي دائناً وقت العطاء والآخذ مديناً وقت الأخذ . وهو ما يعرف بأساس القيد المزدوج الذي يجب أن يقوم عليه أي نظام محاسبي مهما اختلف الزمان أو المكان . وللتعرف على نتيجة عمليات الأخذ والعطاء لا بد من وقفة عند نهاية كل فترة محاسبية جرت العادة على أن تكون سنة، يتم فيها تصوير نتيجة أعمال المنظمة في صورة ما يعرف بالقوائم المالية أو حسابات النتيجة.

وبعد أن نشأت فكرة قياس الموارد البشرية بالمجتمع الأمريكي ، ومع أواخر الستينـات بدأت مجموعـة من المتخصصـين في محاولـة اختبـار صحـة فروض هذه الفكرة . مع محاولة إظهار قيمة للأصول الإنسانية بالقوائم المالية لإحدى الشركات كحالة تطبيقية معتمدين في القياس على التكلفة التاريخية للمـوارد البشرية لضمان تحقيق الإنسجام وسهولة المقارنة مع باقي عناصر الأصول الأخرى .

هذا وقد حرص هذا الفريق من المتخصصين في ذلك الوقت على ألا تترك هذه القيم للأصول الإنسانية أي أثر على حقوق الملكية . متجاهلين في ذلك الأثر الإيجابي للعمليات المتداخلة في المعالجات المحاسبية المختلفة بين المصروفات وصافي الأرباح من جهة ، وحقوق المساهمين من جهة أخرى . والدخل من جهة والأصـول من جهة أخرى . ومن ثم تمت المعالجة بالنموذج المقـدم منهـم في صورة بيان إضـافي يعكس أثر الفروض التي تقوم عليها هذه الفكرة دون المساس بالبيانات الأصلية ، وبمعنى آخر تم إعداد نوعين من القوائم للشركة . أحدهما يمثل الأرقام الفعلية دون اعتبار لفكرة محاسبة الموارد البشرية (قوائم مالية) . والآخر يعكس التغـيرات في القوائـم المالية نتيجة لتـطبيق فكرة قياس الموارد البشرية (قوائـم مالية ومـوارد بشرية) . وقبل التعرض للخطوات التي اتبعها هذا الفريق في سبيل إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية ، ولسهولة تحليل هذا التفكير من وجهة نظرنا في مكان لاحق من هذا البحث، يوضح المؤلفان بعض المفاهيم المحاسبية والعلاقـات التـي يلـزم

تفسيرها ، ونحن بصدد استعراض النموذج المقدم من قبل بعض أنصار محاسبة الموارد البشرية .

وأهم المفاهيم والعلاقات التي تهمنا في هذا المجال هي :

التكاليف والأصول:

حيث نجد أن العرف المحاسبي يعرّف التكاليف بأنها عبارة عن قيمة السلع والخدمات المحققة من وجهة نظر الفكر والكيان المحاسبي وفي هذا المجال يتم تقسيم التكاليف إلى نوعين :

النوع الأول :

يتم إستنفاذه خلال الفترة المحاسبية بحيث يجب الحرص على الإستفادة منه فإذا تمت الإستفادة سمي مصروفاً وإن لم تتم الإستفادة عبّر ذلك عن خسارة . وفي حالة الإستفادة يجب تحديد نصيب الفترة المالية من الإستفادة بالمصروف . فإذا تمت الإستفادة بكافة المصروف خلال فترة زمنية واحدة ، عرف ذلك بالمصروف الإيرادي . وإذا استمرت الإستفادة لأكثر من فترة واحدة وجب تحديد نصيب هذه الفترة المالية من المصروف مع رسملة الجزء الباقي أو توزيعه على الفترات المستقبلة ، ويعرف هذا بالمصروف الرأسمالي ، وقد جرى العرف المحاسبي منذ نشأته حتى الآن على اعتبار كافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية بمثابة مصروفات إيرادية حيث تجري الإستفادة منها خلال الفترة المحاسبية ، ويتم استنفاذها خلال نفس الفترة . ومن أمثلة هذه المصروفات مصروفات التعيين والمرتبات والتدريب والتأهيل والعلاج والتقاعد وغير ذلك . الا أن أنصار فكرة محاسبة الموارد البشرية يعتقدون أن جزءاً كبيراً من هذه المصروفات تجب رسملته . أي أنه يحمل صبغة رأسمالية بما يستلزم توزيع الإستفادة منه على الفترات المالية المختلفة . ومن هذا المفهوم اعتقد أنصار محاسبة الموارد البشرية أن التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية تختلف عن باقي التكاليف المستنفدة والمستفاد منها خلال الفترة المحاسبية .

ومن هذا المنطلق طالب هذا الفريق فصل تكاليف الموارد البشرية عن باقي التكاليف المرتبطة بالأنشطة الأخرى للشركة محل التطبيق ، مع العمل على تجزئة هذه التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية إلى تكاليف أو مصروفات إيرادية تحمّل على حسابات النتيجة وأخرى رأسمالية ويكون مكانها الميزانية في حسابات الأصول البشرية على أن تعالج المصروفات الإيرادية بالطريقة التقليدية شأنها في ذلك شأن باقي عناصر التكاليف الإيرادية المرتبطة بأنشطة الشركة مثل الإيجار والخدمات والصيانة والإضاءة . . الخ ، أما الجزء الآخر ذو الصبغة الرأسمالية وهو عناصر تكلفة « الأصول الإنسانية » فيتم تصنيفها إلى حسابات فرعية ذات صبغة شخصية في صورة مراكز تكلفة تعكس نصيب كل مدير من النفقات المحمّلة على الحسابات الفرعية .

ويمكن تصوير فكرة تصنيف وتوزيع تكلفة « الأصول البشرية » إلى حسابات شخصية طبقاً للتقسيم المقترح من قبل هذا الفريق على شكل حـ/ إجمالي تكلفة الأصول البشرية الذي يعاد توزيعه على الحسابات الشخصية حسب الكشوف الموضحة (جدول ٥ و ٦) .

(جدول رقم ٥)

ح/ إجمالي تكلفة الأصول البشرية

تاريخ	مدين	دائن	بيان	حـ/ ١ التعيين	حـ/ ٢ التأهيل	حـ/ ٣ خبرة	حـ/ ٤ تطور	حـ/ ٥ البعثات	حـ/ ٦ التدريب	حـ/ ٧ التقاعد
	٢٠٠٠			٢٠٠٠						
	٤٠٠٠				٤٠٠٠					
	٧٠٠٠					٧٠٠٠				
	٤٠٠٠						٤٠٠٠			
	١٠٠٠٠							١٠٠٠٠		
	٢٠٠٠								٢٠٠٠	
	١٠٠٠									١٠٠٠
	٣٠٠٠٠			٢٠٠٠	٤٠٠٠	٧٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠

(جدول رقم ٦)
كشف توزيع التكلفة الرأسمالية
على الحسابات الشخصية للمديرين

اسم المدير	حـ/ ١	حـ/ ٢	حـ/ ٣	حـ/ ٤	حـ/ ٥	حـ/ ٦	حـ/ ٧	المجموع
أ	٣٠٠	٦٠٠	١٥٠٠	٨٠٠	٣٢٠٠	٣٥٠	٢٣٠	٦٩٨٠
ب	٨٠٠	١٥٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠	٢٢٥٠	٧٥٠	٢٧٠	٨١٧٠
جـ	٥٠٠	١١٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠	٢٢٧٠	٥٥٠	٢٤٠	٧٨٦٠
د	٤٠٠	٨٠٠	٢٢٠٠	٧٠٠	٢٢٨٠	٣٥٠	٢٦٠	٦٩٩٠
مجموع/	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٧٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	٣٠٠٠٠

وبالتالي يتم ربط التكلفة الرأسمالية بالحسابات الشخصية للأصول الإنسانية .

وبإعادة توزيع أرصدة هذه الحسابات الفرعية السبعة على الحسابات الشخصية لكل مدير على حدة بما يخصه من هذه النفقات ، يمكن التعرف على الأصول البشرية المستبعدة إن وجدت ، نتيجة للعجز أو التقاعد أو نقص الخبرة أو أي سبب آخر للإستبعاد ويمكن تحديد القسط الإستهلاكي للأصول الإنسانية بتوزيع تكلفة الأصول الإنسانية على الأعمار الإنتاجية المتبقية للحسابات الشخصية (جدول ٧). وبالتالي يحمّل على حسابات النتيجة (حـ/ الأرباح والخسائر) القسط الإستهلاكي السنوي بالإضافة إلى تكلفة الأصول الإنسانية المستبعدة وما بقي بعد ذلك يرحّل إلى قائمة المركز المالي (الميزانية) ويعتبر بمثابة مصروف رأسمالي ، ويمكن تصوير قائمة الأرباح والخسائر ليعكس المصروفات الإيرادية للأصول الإنسانية على الوجه المبين بجدول (٨).

(جدول رقم ٧)
كشف إحتساب أقساط الإستهلاك

اسم المدير	مجمـوع التكلفة	العمر الانتاجي المتبقي للمديرين في خدمة المنظمة				
		١٥ سنة	١٧ سنة	١٢ سنة	٥ ر ١٧ سنة	مجموع القسط الإستهلاكي
أ	٦٩٨٠	٣ر٤٦٥	-	-	-	٣ر ٤٦٥
ب	٨١٧٠	-	٩ر ٤٨٠	-	-	٩ر٤٨٠
جـ	٧٨٦٠	-	-	٠ر ٦٥٥	-	٠ر ٦٥٥
د	٦٩٩٠	-	-	-	٨ر٣٩٨	٨ر٣٩٨
المجموع/	٣٠٠٠٠	٣ر٤٦٥	٩ر٤٨٠	٠ر٦٥٥	٨ر٣٩٨	٠ر٢٠٠٠

جدول رقم (٨)
قائمة الأرباح والخسائر

البيان	(١) مالية	(٢) مالية وموارد بشرية
صافي المبيعات	٢٣٠٠٠٠	٢٣٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
إجمالي الربح	٢١٥٠٠٠	٢١٥٠٠٠
مصاريف البيع	٣٠٠٠	٣٠٠٠
مصاريف إدارية	٢٠٠٠	٢٠٠٠
صافي الربح	٢١٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
مخصصات مصاريف موارد بشرية للعمليات المستقبلة	-	٢٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	٢١٠٠٠٠	٢١٢٠٠٠
الضرائب الحكومية على الأرباح	٤٠٠٠	٥٠٠٠
صافي الربح/	٢٠٦٠٠٠	٢٠٧٠٠٠

بمجرد النظر إلى قائمة الأرباح والخسائر المصورة يمكن القول أن القائمة رقم (٢) تظهر صورة أحسن ووجهاً أسعد ، حيث توجد أرباح أكثر من الأولى بمبلغ ١٠٠٠ فهل لهذا التفسير مغزى معين ؟ (لقد حصل تعديل بالإضافة إلى حـ/ الأرباح والخسائر) .

النوع الثاني من التكاليف :

وهي التكاليف التي لا تستنفد خلال الفترة المالية والتي تتم الإستفادة منها على مدار أكثر من فترة محاسبية وتنتمي هذه التكاليف إلى حسابات الأصول غير المتداولة . لأن الهدف من هذه التكاليف يختلف عن التكاليف الايرادية حيث يقتنى الأصل أو يمتلك بقصد المساهمة في الإنتاج بما يتفق مع أغراض المنظمة وبالتالي إذا استهلك الأصل خلال فترة واحدة تسقط عنه صفة الأصل مما يخضعه إلى المجموعة الأولى من التكاليف والتي سبق شرحها وهي ما تعرف بالتكاليف الإيرادية ، ولم نصادف في حياتنا العملية أو دراساتنا النظرية حتى الآن أن أحد الأصول ذي التكلفة الرأسمالية والمؤمن عليه ضد المخاطر الإضطرارية يمكن تحويله بالكامل إلى مصروف إيرادي في نفس فترة اقتنائه (بدون معالجة محاسبية لها نفس الأثر عن طريق إستبدال الأصل بأصل آخر) حيث أن التوجيه المحاسبي عادة متفق عليه عند اقتناء الأصل ، بغرض المساهمة لأكثر من فترة في أداء مهام المنظمة ، إلى أن جاء أنصار محاسبة الموارد البشرية بمحاولة إدخال بعض الفروض التي لم تثبت صحتها على الفكر المحاسبي . ويظهر هذا بوضوح عند اعتبارهم تكاليف الأصول الإنسانية المستبعدة نتيجة للوفاة أو العجز أو عدم الكفاءة . . . الخ بمثابة خسارة رغم أن فروضهم وتوزيعهم هذه التكاليف على الحسابات الشخصية للمديرين كانت في الأساس تكاليف رأسمالية على حسب اعتقادهم .

وينادي أنصار فكرة إظهار الأصول الإنسانية بالمركز المالي باحتساب صافي المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية بعد طرح القسط الإستهلاكي والأصول الإنسانية المستبعدة ، وإدراج الصافي بعد ذلك ضمن موجودات المنظمة والتي يمكن التعبير عنها محاسبياً بأنها تقييم للأصول البشرية عند فترة إعداد المركز المالي .

ويمكن تصوير النموذج المقدم من قبل المجتهدين في هذا الصدد على الوجه الموضح بجدول (٩) قائمة المركز المالي . ومن الجدير بالذكر أن تصوير القوائم المالية التي تعكس الأصول الإنسانية والحسابات الخاصة بها بالطريقة التي يتصورها أصحاب هذه الفكرة ، يتطلب دراية كافية بالأساليب الإحصائية والبيانية مما قد يخلق معه تكاليف أخرى لا ندري كيف سيكون التوجيه المحاسبي لها على حسب تصورهم رغم أن الفائدة من وراء كل هذه المجهودات لا تتلائم مع المجهودات التي ستبذل لمحاولة وضع الإطار النظري موضع التطبيق بصرف النظر عن المشكلات التي ستواجه التطبيق .

(جدول رقم ٩)

ميزانية شركة في / /

البيان	مالية فقط	مالية وموارد بشرية
الأصول المتداولة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
صافي الأصول الثابتة	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
أصول أخرى	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
صافي المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية	-	١٠٠٠٠
	٢٥٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠
خصوم		
خصوم متداولة	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
قروض مختلفة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
مطلوبات أخرى	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
ضرائب نتيجة لرصد المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية	-	٥٠٠٠
	٨٠٠٠٠	٨٥٠٠٠
حقوق الملكية		
رأس المال	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
رأس مال إضافي	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
أرباح غير موزعة	١٤٥٠٠٠	١٤٥٠٠٠
رصيد الموارد البشرية	-	٥٠٠٠
	١٧٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠
	٢٥٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠

من الواضح أن قائمة المركز المالي في ضوء إظهار الموارد البشرية تعكس صورة أفضل من الأولى ـ خاصة من زاوية التحليل المالي وما يعرف بالـ/ LEVERAGE وهي قدرة المنظمة فهل لهذا معنى معين :

يبدو واضحاً أن جانب الأصول بالميزانية قد زاد بمبلغ ١٠٠٠٠ الذي ظهر في جانب الخصوم في صورة ٥٠٠٠ ضرائب و ٥٠٠٠ زيادة في حقوق الملكية . إن الإعتقاد في فكرة محاسبة الموارد البشرية له دلالة رقمية في ضوء النماذج المقدمة ، حسب تصور أنصار هذه الفكرة مما يسفر عنه الآتي :

١ ـ زيادة صافي الربح بمبلغ ١٠٠٠
٢ ـ زيادة حقوق المساهمة (أو حقوق الملكية بمبلغ ٥٠٠٠)
٣ ـ زيادة موجودات المنشأة بمبلغ ١٠٠٠٠
٤ ـ زيادة مطلوبات المنشأة بمبلغ ٥٠٠٠

وهذا يقودنا إلى النقطة التالية في هذا الصدد وهي علاقات القوائم المالية . حيث أن المعالجات المحاسبية في صورة القيود المدينة والدائنة وقيود التسوية لها علاقات متداخلة وأثر مادي على حسابات النتيجة المتمثلة في قائمة الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي . ولا تخرج القيود المحاسبية عن كونها معالجات مهنية للدخل بأنواعه المختلفة والمصروفات بأنواعها المختلفة ، متخذين في ذلك أساس القيد المزدوج . وعمليات الدخل عادة ما تترك آثارها على كل من الدخل وحسابات الأصول ، أما المصروفات فلها أثرها على المصروفات وحسابات الأصول المختلفة أو الخصوم ، ومن ناحية أخرى نجد أن العمليات التي تؤثر على حساب الأرباح والخسائر تترك أثرها على المركز المالي حيث يظهر هذا الأثر بوضوح على بعض عناصر الميزانية . وبصفة عامة يمكن القول أن أصول وموجودات المنظمة تساعد على إنتاج الدخل الذي يتدفق عن طريق بيع السلع أو الخدمات .

الميزانية	حـ/ الأرباح والخسائر
الأصول = الخصوم + حقوق الملكية	الدخل - المصاريف = صافي الربح

إجمالي الأصول = إجمالي الخصوم + حقوق الملكية

ونستنتج من ذلك أن الزيادة في الدخل تؤدي إلى الزيادة في صافي الربح الذي يؤدي بدوره إلى زيادة حقوق الملكية . ومن المعروف أن صافي الدخل يمكن زيادته ، إما عن طريق زيادة الدخل أو تقليل المصروفات الإيرادية المحمّلة على حسابات النتيجة ، وبالتالي نجد أن أنصار فكرة محاسبة الموارد البشرية يعملون على زيادة صافي الربح الذي يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية وذلك خلال الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ محدد . ووسيلتهم في ذلك هي تقليل المصروفات التي ترتبط بالموارد البشرية ، عن طريق رسملة جزء كبير منها ليظهر في صورة أموال مستثمرة في الموارد البشرية ويظهرها المركز المالي . وتقليل الجزء الإيرادي المحمّل على حسابات النتيجة من الجانب الآخر ، حيث نجد أن الدخل المحقق سواء كان في صورة نقدية أو حسابات مدينين ، يؤدي إلى زيادة في الأصول كلما زاد استعمال هذه الأصول ، ومن جانب ثالث نجد أن الأصول الثابتة كلما مر عليها الوقت قلّت قيمتها بالميزانية نظراً لارتفاع مجمع الإستهلاك حيث تتناقص قيمتها مع الزمن .

وبالتالي يمكن وضع المعادلة الآتية :

(١) الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

(٢) الأصول + النقدية أو المدينين

- المخزون أو أصول أخرى

= الخصوم + حقوق الملكية + الدخل - المصروفات

طرق تقييم الأصول الإنسانية :

إن المتخصص في المهنة المحاسبية ليجد مجموعة كبيرة من الفروض تحكم التفكير المحاسبي ، فالمحاسبة جاءت لهدف إظهار نتيجة أعمال المنظمة مهما اختلف شكلها القانوني ، وأهم الفروض التي تواجهنا ونحن بصدد تقييم الأصول الإنسانية هو فرض إستمرار المنظمة في مزاولة نشاطها حيث يفترض في ظل الظروف العادية أنها تنشأ من أجل الاستمرار . وتترتب على ذلك نتائج هامة من الناحية المحاسبية ، منها ما يلي :

١ ـ إن تقييم الأصول يجب أن يتم على أساس التكلفة التاريخية للأصول الثابتة عند نهاية الفترة المالية بعد استقطاع تكلفة الإستعمال عن نفس الفترة وهو ما يعرف بالقسط الإستهلاكي .

٢ ـ إن التزامات المنظمة عادة ما تستحق في المستقبل وهو دليل على فرض استمرار المنظمة في مزاولة نشاطها .

٣ ـ قدرة المنظمة على تحقيق الأرباح في المستقبل . فقد تواجه منظمة جديدة بعض العقبات في بداية حياتها نظراً لنظام المنافسة الشديدة ولكن سرعان ما تنظر إلى المستقبل بصورة إيجابية من حيث الدلالة الرقمية لحسابات النتيجة .

ومن هنا نجد أن المنظمة تستمر في نشاطها ولكن يلزمها تقسيم حياتها إلى فترات محاسبية ، تستطيع معرفة نتيجة أعمالها مع نهاية كل فترة بدون الإنتظار حتى إنهاء حياتها للتعرف على ذلك .

ومن الأهداف الواضحة لمحاسبة الموارد البشرية قياس قيمة الموارد البشرية في المنظمات المختلفة ، وقد جرى العرف المحاسبي على اعتبار كافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية مصروفات إيرادية تحمّل على حسابات النتيجة شأنها في ذلك شأن كافة المصروفات التي ترد في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر إلى أن ظهرت مجموعة من المفكرين بالمجتمع الأمريكي ، وتبنوا فكرة اعتبار معظم النفقات المرتبطة بالموارد البشرية نفقات رأسمالية يجب ظهورها بالمركز المالي في صورة حسابات

« الأصول الإنسانية » بحيث يتم توزيع تكلفة هذه الأصول على سنوات العمر الإنتاجي المتبقي لها في خدمة المنظمة .

وحيث أننا نتعامل مع نوع من الأصول له عمر انتاجي ، وتوزع تكلفته على سنوات هذا العمل ، فإن هذه الأصول تعتبر ثابتة وليست متداولة . وأغلب المشكلات التي تواجه المحاسبين بصدد الأصول الثابتة ، هي قياس تكاليف استنفاد هذه الأصول ، وتوزيع التكلفة على فترات اكتساب الدخل المختلفة مع نهاية العمر الإنتاجي لهذه الأصول .

إن السبب في تقييم الأصول الثابتة ناتج من تقسيم حياة المنظمة إلى فترات محاسبية بقصد التعرف على نتيجة أعمال المنظمة مع نهاية كل فترة . حيث تفترض التصفية المؤقتة لحياة المنظمة مع نهاية كل سنة مالية ، لتجري القيود التقليدية لضمان تحميل كل فترة مالية بنصيبها من تكاليف الإستنفاد ، لتعكس مدى مساهمة هذه الأصول في تكوين الدخل خلال هذه الفترة . ويعتبر هذا الجزء الخاص بالفترة المالية بمثابة مصاريف أو تكلفة إيرادية ، ويمثل الرصيد الباقي تكلفة رأسمالية .

والجدير بالذكر أن مشكلة تقييم الأصول الثابتة مع نهاية الفترة المالية كانت ولا تزال محل خلاف بين المحاسبين وعلماء الإقتصاد والإدارة . نظراً للمشكلات العديدة المرتبطة بهذه الفكرة . وأهمها ظاهرة التضخم الإقتصادي التي تعكس التغيير المستمر في القيمة الشرائية لوحدة النقد وكذلك وجود قيمة حقيقية للأصول الثابتة مع نهاية عمرها الإنتاجي وعدم وجود قيمة دفترية لها في السجلات المحاسبية ، نظراً لإستنفادها بالكامل وتوزيعها على الفترات المالية مع نهاية عمر الأصل الإنتاجي ، ولسنا هنا بمجال استعراض هذه المشكلات بقدر ما أردنا أن نوضح أنه توجد مشكلات محاسبية بالفعل عند معالجة الأصول الثابتة محاسبياً . وبالتالي نجد أن أية إضافة إلى هذه الأصول ستحمل معها الكثير من المشكلات المحاسبية ولا سيما أن الأصول الإنسانية تختلف في الطبيعة من حيث صعوبة القياس الدقيق عن باقي الأصول المتعارف عليها ، والتي يجري تقييمها حتى الآن طبقاً للمبادىء المحاسبية

المتفق عليها وذلك حسب التكلفة التاريخية لها بعد استقطاع القسط الإستهلاكي حسب الطريقة المتبعة بانتظام .

ويمكن تقسيم الأسس التي تقوم عليها هذه الإتجاهات بصدد تقييم الأصول الإنسانية إلى مجموعتين على الوجه الآتي :

المجموعة الأولى : وتتضمن :

١ ـ أساس التكلفة التاريخية .
٢ ـ أساس تكلفة الإحلال .
٣ ـ أساس التكلفة الإقتصادية .

المجموعة الثانية : وتتضمن :

١ ـ أساس تكلفة الفرص .
٢ ـ أساس الرواتب .
٣ ـ مقاييس نوعية .

المجموعة الأولى :

١ ـ تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية :

تتمثل التكلفة التاريخية في التكاليف الأصلية للحصول على الأصل ، وما يتضمنه ذلك من تكلفة وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لتهيئته للمساهمة في الإنتاج . وتتميز هذه الطريقة عن غيرها من طرق التكلفة بسهولة القياس حيث يفترض المحاسبون في ظلها ثبات قيمة النقد . وهذا الإفتراض لا ينبع من اعتقادهم بعدم تغيير قيمة وحدة النقد ، ولكنه لضمان سهولة القياس فقط . وقد تعرض المحاسبون لنقد شديد من الإقتصاديين الذين يستندون في انتقادهم على أن إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية يعتبر تضليلاً في دلالات حسابات النتيجة حيث أنها لا تعكس التغيير المستمر في الحياة الإقتصادية ، كما تغفل عامل التضخم

الإقتصادي في هذا الصدد . ولا يهمنا حالياً استعراض نقاط القوة والضعف في هذا المجال بقدر ما يهمنا استعراض تفكير أنصار تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية .

إن أنصار محاسبة الموارد البشرية يرون عند تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية رسملة النفقات المتعلقة بتعيين واختبار وتطوير الموارد البشرية عن طريق احتساب التكلفة الفعلية لأوجه هذه النفقات المرتبطة بالموارد البشرية واعتبارها بمثابة مصروفات رأسمالية يتم توزيعها على عدد سنوات العمر الإنتاجي المتبقي للأصول الإنسانية المفيدة في خدمة المنظمة وإذا حدث أن استبعد أحد هذه الأصول الإنسانية لأي سبب من الأسباب مثل العجز عن العمل أو الوفاة أو عدم الملاءمة للتطوير حينئذ تعتبر مصروفات أو نفقات هذا الأصل بمثابة خسارة يتم تحميلها على حسابات النتيجة .

٢ ـ أساس تكلفة الإحلال أو التكلفة الإستبدالية :

تتميز هذه الطريقة عن التكلفة التاريخية في أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول الطويلة الأجل على أساس المتوقع انفاقه في المستقبل ، بصرف النظر عن التكاليف الفعلية المستنفدة بالفعل وتحوي هذه الطريقة بداخلها عنصر عدم التأكد وصعوبة القياس ورغم صعوبة إمكانية استبدال الأصول بأصول أخرى مماثلة من كافة الوجوه نظراً للتغير الديناميكي ، إلا أن أنصار هذه الطريقة يرون أن لها إيجابيات من حيث أثار ذلك على دلالة أرقام الحسابات الختامية . وهي بذلك تعمل على تلافي نقاط الضعف في فكرة القياس على أساس التكلفة التاريخية ، ويحبذ الإقتصاديون استخدام التكلفة الإستبدالية لأخذها في الإعتبار التغير المستمر في قيمة وحدة النقد لعلاج تدفقات النفقات لتتلائم بصورة عملية مع الظروف الإقتصادية الجارية .

وتقوم هذه الطريقة على اعتبار أخذ أحدث قيمة للأصول طبقاً لسعر السوق الجاري في حالة الإحلال ـ كما أن هذه الطريقة استندت إلى أسس وفروض عديدة أهمها :

أ) التدفق المادي حيث أن تدفق التكاليف يتمشى مع التدفق المادي للسلع .
ب) ثبات الربح بما لا يترك وراءه أي سبب للتعديل مستقبلاً بسبب فروق الأسعار .
جـ) الحد والتقليل من آثار التضخم الإقتصادي على الحسابات الختامية .
د) تمثل الأرباح طبقاً لهذه الطريقة أرقاماً محققة بالفعل .
هـ) يعكس تدفق التكاليف تكلفة الإستبدال أو التكلفة الحالية بالقوائم المالية ، وكل هذا مرتبط بصحة تطبيق فكرة مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

ويرى أنصار محاسبة الموارد البشرية في هذه الطريقة لتقييم الأصول الإنسانية أن يتم احتساب تكلفة تعيين واختيار وتطوير موارد بشرية بديلة ، بما في ذلك نفقات التقاعد عن الخدمة أو التعويض . وهذا بالطبع من أحد صور الخيال إذ لا توجد أسس سليمة ترتكز عليها هذه الفروض بالنسبة للموارد البشرية . حيث أنه من المعروف أنه يتم التوصل إلى القيمة الحالية في ضوء استخدام التكلفة الإستبدالية ، عن طريق النظر إلى المستقبل والتوقعات الإقتصادية دون اعتبار للتكلفة التاريخية التي تتعامل مع الماضي الواقعي ، والذي يتفق مع مفهوم المحاسبة كتسجيل تاريخي . أي أن الوضع بالنسبة لتكلفة الإستبدال هو عدم الإعتراف بالماضي . بل النظر للمستقبل بعد احتساب معدل الفائدة لوحدة النقد . أضف إلى ذلك أن أنصار محاسبة الموارد البشرية يفترضون القدرة على إحلال أحد الموارد البشرية التي تستبعد لأي سبب في الحال ، متخذين في ذلك أساساً للقيمة يعادل التكلفة اللازمة للحصول على مورد بشري يقوم بالإحلال محل الأصل الإنساني المستبعد ، وبالتالي يمكن تلافي الخسائر التي تتحقق نتيجة استبعاد هذا الأصل الإنساني .

٣ ـ التكلفة الإقتصادية :

تعتبر فكرة تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة الإقتصادية امتداداً لنفس مفهوم القيمة الإستبدالية ـ حيث أن القيمة الإستبدالية تدخل في اعتبارها التغيرات في الظروف الإقتصادية وبالتالي يتم التوصل إلى القيمة الحالية في ضوء تغيرات المستقبل عن طريق التعرف على القيمة الحالية للأرباح المستقبلية معتمدين في ذلك على مدى مساهمة الموارد البشرية في تحقيق أهداف المنظمة .

وأهم ما يميز الطريقة الإقتصادية في هذا المجال هو أنها تعكس أثر عامل التضخم الإقتصادي على تكلفة واستعمال الأصول الإنسانية ولكن مع الأسف الشديد جاء هذا الإنعكاس من ناحية الإطار النظري البحت وليس من الناحية العملية وذلك لصعوبة القياس .

المجموعة الثانية لتقييم الأصول الإنسانية

١ ـ أساس تكلفة الفرص البديلة :

يقترح البعض استخدام تكلفة الفرص البديلة في تقييم الأصول الإنسانية ، ومن المعروف في تكلفة البدائل أنها مفهوم افتراضي يبتعد عن الواقع بالمرة حيث يقوم على أساس اعتبار الفرص الضائعة غير المحققة . وتقوم هذه الفكرة على البحث عن أفضل الظروف الملائمة لاقتناء الأيدي العاملة (من حيث الوقت والجهد والمال والكفاية) واعتبارها تكلفة بديلة بحيث تمثل هذه التكلفة معياراً لقيمة الأصل الإنساني بصرف النظر عن فرع تخصصه ، وذلك عن طريق نظام المزايدات وان شئت فسمّه نظام المضاربة أو سوق الأصول الإنسانية ، حيث يتم التوصل إلى قيمة أي أصل عن طريق المزاد الذي يجري بين أصحاب المنظمات بصرف النظر عن المستويات المختلفة للعناصر البشرية . وبالتالي تتحدد قيمة الأصل الإنساني بالقيمة التي يصل إليها المزاد . ومن هنا نجد أن قيمة الأصل الإنساني لا تحدد على أساس قدرته في المساهمة في الانتاج بل بقيمته الحدية في سوق الموارد البشرية

٢ ـ أساس الرواتب والأجور :

ظهر فريق آخر ينادي بتقييم الأصول الإنسانية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور ، التي تصرف للموارد البشرية في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة . وقد اعتمد أنصار هذه الطريقة على الأسلوب الإحصائي في القياس من منطلق إطار نظري بحت ، عن طريق تقسيم الموارد البشرية إلى

مجموعات متشابهة من حيث الوصف الوظيفي ودرجة الكفاية . وبالتالي يتم تحديد قيمة رأس المال البشري من خلال صافي الأرباح المتوقع تحقيقها خلال فترة وجود هذا الأصل الإنساني في خدمة المنظمة .

٣ ـ مقاييس نوعية :

تعددت صور المقاييس النوعية ، وأهم ما كتب في هذا الموضوع كان لليكارت الذي أخذ في اعتباره أننا نتعامل مع نوع معين من الأصول يختلف في الطبيعة عن باقي الأصول الأخرى ـ حيث أن الأصول الأخرى لا تخضع لتطبيقات العلوم السلوكية ، عكس الإنسان الذي يتأثر بما حوله ويتفاعل ، ويحرك سلوكه دوافع معينة . كما أن لمناخ العمل وكفاءة الإدارة والجهد الجماعي أثراً كبيراً على هذه السلوكيات . وبالتالي عند التعرض للقياس لا بد من الأخذ في الإعتبار أننا نتعامل مع إرادة أو إرادات مختلفة ومجموعة من الأحاسيس التي يؤثر فيها الأخذ والعطاء والعلاقات المختلفة .

وقد قدم ليكارت في هذا الصدد نموذجه الذي عرضناه سابقاً ، الذي يتكون من المتغيرات الأساسية والوسيطة والنتائج . فأما الأولى فهي تلك التي تتعلق بسلوكيات المديرين والبنية التنظيمية بما قد تقف حائلاً في سبيل التطور وحسن استخدام وزيادة قيمة الموارد البشرية . وأما المتغيرات الوسيطة فهي عبارة عن التفاعل ومدى الربط بين العمليات الإدارية المختلفة من أجل التوصل إلى الهدف المنشود ، حيث أن العملية الإدارية ما هي إلا مجموعة أنشطة يزاولها الإداري بقصد التوصل إلى هدف مشترك ، ومن هذا المفهوم يجب توجيه مجهودات الجماعة نحو تحقيق هدف المنظمة بما يعود بالفائدة . وأخيراً تأتي المتغيرات النهائية وهي النتائج والمؤشرات التي تعكس مدى صلابة المركز المالي للمنظمة في سوق المنافسة وأهم هذه المؤشرات هي العائد ومعدلات الزيادة ومدى قوة المنظمة في السوق وغير ذلك فيما يتعلق بالنسب وأساليب التحليل المالي .

محاسبة الموارد البشرية بين المؤيدين والمعارضين

لاقت محاسبة الموارد البشرية تأييداً من جانب البعض ، ومعارضة من قبل البعض الآخر ، وحياداً من فريق ثالث أو تردداً في تحديد رأي معين بشأنها . كما أن من الباحثين والممارسين من تحمس لها وعقد عليها آمالاً كبيرة ، بينما قابلها آخرون بفتور ، واعتقد البعض أنها « موضة » جديدة لا تلبث أن تلحق بسابقاتها ، وسنعرض فيما يلي وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشرية ، ثم نقدم رأينا تجاهها بعد ذلك .

أ) وجهات النظر المؤيدة

١ ـ تستمد محاسبة الموارد البشرية أهميتها من قدرتها على تقديم بيانات هامة وموثوق بها للجهات المعنية ـ داخل المنظمة وخارجها[٧٣] .

٢ ـ تساعد محاسبة الموارد البشرية ، المنظمة على القيام بمسئوليتها الإجتماعية . وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية . وتدل محاسبة الموارد البشرية الإدارة على الفرص الملائمة لتطوير هذه الموارد[٧٤] مما يساعد على وضع أهداف واقعية قابلة للتحقيق .

٣ ـ تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة ، على حسن استخدام قواها العاملة ، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم .

٤ ـ كذلك تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير قدراتها الإبتكارية . إذ يساعد قياس الأصول الإنسانية على التعرف على أحسن الطرق للدافعية واقامة العلاقات السليمة بين الأفراد والجماعات[٧٥] .

٥ ـ يمكن أن تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية . مثل تخفيض تكاليف معدل دوران العمل ـ وذلك بما توفره من معلومات للمقارنة بين بديل

---

(73) Caplan and Landekich, **op. cit.,** p. 121.
(74) Megginson, **op. cit.** , p. 202
(75) Caplan and Landekich, **op. cit.,** p. 122

الإحتفاظ بعاملين إضافيين أو تعيين أشخاص جدد . ومثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد ـ وذلك بمقارنة تكاليف هذه البرامج والمزايا المحصلة منها[٧٦] .

٦ ـ إن النظام التقليدي للمحاسبة بتركيزه على الأصول المادية وإظهاره لصافي الدخل والعائد من الإستثمار ، يشجع المديرين على أن يقصروا اهتمامهم على النتائج قصيرة الأجل . أما محاسبة الموارد البشرية فتسهم في توسيع نظرتهم لتقييم الأداء ، فتشمل حركية الموارد البشرية والتطورات التي تحدث عليها ، إلى جانب الأصول المادية[٧٧] .

٧ ـ تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء أو تكاليف إلى أنهم أصول[٧٨] . ومن ثم فإنها تسهم أيضاً في تطوير النمط القيادي للإدارة . فتجعل المديرين يعطون اهتماماً أكثر لتطوير الموارد البشرية ، ويتعاملون مع الأفراد ـ ليس باعتبارهم أدوات إنتاجية تتطوع للنواحي الفنية ، وإنما باعتبارهم أعضاء مشاركين يستطيعون الإسهام في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية التنموية .

٨ ـ وبناء على ما سبق ، يعتقد البعض أن محاسبة الموارد البشرية تعطي للعاملين اعتبارهم[٧٩] وتحفظ لهم شخصياتهم وتهدف إلى تطويرها ، وتجعل القرارات الإدارية موجهة لصالحهم وخدمة أهدافهم ، إلى جانب صالح العمل وأهداف المنظمة .

ب) وجهات النظر المعارضة

١ ـ يرى البعض أن محاسبة الموارد البشرية قد تحقق عكس ما قصدت تماماً . وذلك بمساعدة الإدارة على مزيد من « استغلال» جهود الأفراد نحو الأهداف

(76) **Ibid.**, p. 122
(77) **Ibid,** , p. 123
(78) Huse, **op. cit.**, p. 51
(79) Megginson, **op. cit.**, p. 202

الإقتصادية . إذ أن الأصل - عادة - شيء يستهلك ، وأن محاسبة الأصول تتضمن العمل على استهلاك الأصل بأكفأ طريقة ممكنة[٨٠] .

٢ - إن جمع البيانات المتعلقة بالموارد البشرية ، وعرضها وتحليلها ، عملية معقدة[٨١] ، نظراً لكثرة المتغيرات . ويقول البعض : حيث أنه من الصعب وضع عالم نفسي بجوار كل موظف لقياس التغيرات التي تطرأ عليه ، فإن الأدوات المستخدمة لقياس حاجات الأفراد وطموحاتهم أدوات بدائية[٨٢] . وإذا أمكن قياس المتغيرات الإنسانية بدقة فإن ذلك يتضمن تكاليف باهظة .

٣ - ومن ثم فإن العوامل التي حددها ليكارت (العوامل الأساسية والوسيطة والنتائج) من الصعب قياسها وتحديدها بدقة - مثل مهارة الإتصال ، أو القدرة على التنسيق . هذا بالإضافة إلى أن العلاقة بين هذه العوامل ليست مباشرة أو متسلسلة في كل الأحوال[٨٣] . فقد تحقق المنظمة درجة عالية في بعضها ودرجة منخفضة في الأخرى . فربما كان رضا الأفراد عالياً ولكن الإنتاجية منخفضة مثلاً .

٤ - وقد يترتب على صعوبة القياس أن قيمة الأصل الإنساني المعروض في الميزانية ، تتغير سريعاً ولا تعبر عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل[٨٤] . وهذا ما يدعو المحاسبين إلى العزوف عن معالجة الأصول الإنسانية ، وتفضيلهم التعامل مع الأصول المادية[٨٥] .

٥ - وحتى إذا أمكن قياس الأصول الإنسانية بدقة ، فإن البعض يضع أمام محاسبة الموارد البشرية سؤالاً وهو : ما هو الحل لو أظهرت النتائج تناقص قيمة الموارد البشرية[٨٦] .

---

(80) Brummet, **op. cit.,** p. 37-25
(81) Caplan and Landekich, **op.cit.,** p. 123
(82) Banner and Baker, **op. cit.,** p. 46
(83) Kast and Rosenzweig. **op.cit.,** p. 480
(84) K Most, **Accounting Theory.** (Columbus: Grid Inc., 1977), p. 329
(85) Brummet, **op. cit.,** p. 37-25
(86) Huse, **op. cit.,** p. 294

٦ ـ وهناك سؤال آخر هام هو : هل المزايا التي يمكن أن تحصل عليها المنظمة من محاسبة الموارد البشرية تبرر التكاليف التي تنفق فيها(٨٧) . وربما تقف التكاليف المرتفعة عقبة في سبيل الحصول على المعلومات المطلوبة ، أو تؤثر على كمية ونوع هذه المعلومات .

٧ ـ هناك احتمال رد فعل الأفراد ، نتيجة «تسعيرهم» أو وضعهم في صورة رقمية . فربما يستنكرون اعتبارهم « أصولاً » . هذا بالإضافة إلى رفض العرف في المجتمع لمعاملة الناس من زاوية « الأصول »(٨٨) .

٨ ـ اقترح البعض لعلاج رد فعل الأفراد تجاه اعتبارهم أصولاً ، بديلين . ولكن لكل منهما عيباً :(٨٩)

أ) الإحتفاظ بسرية قيمة الأصل الإنساني وعدم الإفصاح عنها للأفراد . وهذا أمر يتناقض مع الثقة والصراحة التي تقوم عليها النظريات الحديثة .

ب) إستخدام الجماعة وليس الفرد وحدة لمحاسبة الموارد البشرية ، ولكن ذلك يحمل صعوبات جمة في القياس ، ويغبط حق الفرد من ناحية أخرى .

٩ ـ تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين ، تتوفر فيه الموضوعية والعدالة والشمول ـ الأمر الذي قد لا يتوفر في كثير من الأحيان(٩٠) . إذ أن هناك صعوبات كثيرة عملية في نظم تقييم الأداء ، على رأسها الأخطاء الإنسانية للقيّمين من تحيز ونسيان وخوف وشدة ولين وتأثر بعدة اعتبارات .

١٠ ـ ينقد البعض اتجاه السلوكيين لإعطاء أهمية كبيرة لحاجة إثبات الذات لدى الأفراد ، وما يتبعها من الإهتمام بالإبتكار والتطوير . ويقولون أن هذه الحاجة لا

---

(87) Caplan and Landekich, **op. cit.**, p. 125
(88) Brummet, **op. cit.**, p. 37-25
(89) Caplan and Landekich, **op. cit.**, p. 124
(90) G. Strauss and L. Sayles, **Personnel: The Human Problems of Management**, 4th ed. (Englewood Cliffs: Prentice-Hill, 1980) pp. 522-523

توجد عند كل العاملين(٩١) . وخاصة أولئك الـذين لم يعتـادوا على أسلـوب المشاركة ، سواء في تربيتهم العائلية أو المدرسية . كما أن الوظائف لا تتساوي في درجات الطموح المشترطة في شاغليها ، ومن ثم ستظل هناك وظائف روتينية وغير طموحه ـ الأمر الذي يضعف افتراضات محاسبة الموارد البشرية .

١١ ـ في حين يعيب البعض ـ مثل ليكارت ـ على نظم المحاسبـة التقليدية أنهـا لا تتضمن معلومات كافية ، فقد يعاب على محاسبة الموارد البشرية أنهـا تتضمـن معلومات فائضة ، أو غير لازمة . وبالتـالي فإنهـا تسبـب « إزعاجاً » للنظـام المحاسبي ، لأنها لا تسهم مباشرة في اتخاذ القرارات أو تساعد على اتخاذها(٩٢) .

١٢ ـ ينقد البعض قول أنصار محاسبة الموارد البشرية ـ مثل ليكارت ـ بأن القرارات تكون خاطئة نتيجة نقص البيانات الملائمة عن الموارد البشرية . ويقولون أن هذا غير صحيح . وخاصة إذا قدرت هذه الموارد على أساس التكلفة التاريخية ، إذ تفيد هذه التكاليف قليلاً جداً في اتخاذ القرار الملائم(٩٣) .

١٣ ـ وجد بعض الباحثين أن مديري الأفراد يعارضون محاسبة الموارد البشرية(٩٤) ، بسبب التكاليف التي تتحملها الإدارة ، ومعارضة تحويل قيمة الإنسان إلى أرقام مالية ـ كما سبقت الإشارة . لذلك يعتقد البعض أنه سيمر وقت طويل قبل أن تتقبـل محاسبـة الموارد البشرية وتدخـل الأصـول الإنسـانية ضمـن التقـارير المالية(٩٥) .

محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظرنا :

تعرضنا حتى الآن لمحاسبة المـوارد البشريـة ، من حيـث المفهوم والهدف والفلسفة والفروض والدوافع . كما ناقشنا كيفية إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية وطرق تقييم هذه الأصول . أما مهمتنا في هذا الجزء فهي شرح وجهة نظرنا

(91) Banner and Baker, **ip. cit.**, p. 46
(92) **Ibid.**, p. 47
(93) **Ibid.**, p. 48
(94) Huse, **op. cit.**, p. 294
(95) Caplan and Landekich, **op. cit.**, p. 122

بشأن محاسبة الموارد البشرية ، من منطلق تقييم شامل لهذا الأسلوب الجديد . وذلك دون محاولة انتقاد كتّاب معينين أو مدح آخرين ، رغم تقديرنا لكتابات ليكارت بالذات نظراً للمدخل السلوكي الشامل الذي اتبّعه في معالجة الموارد البشرية ، وأخذه في الإعتبار أهم العوامل المؤثرة في الموضوع .

ينظر أنصار محاسبة الموارد البشرية إلى الأفراد كأصل إنساني يلزم إظهار قيمته عند إعداد المركز المالي ، انطلاقاً من فلسفة معينة تقوم على رسملة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية ، وتوزيعها على فترات العمر الإنتاجي المتبقي لهذه الموارد في خدمة المنظمة ، مع اعتبار المستبعد منها بمثابة خسارة كلية تحمّل على حسابات النتيجة . ومن المعروف أن هناك سمات معينة تحكم أو تحدد الطابع العام لمفهوم الأصول من حيث الطبيعة والغرض من اقتنائها والمعالجات المحاسبية الخاصة بها . ورغم اعتراض المؤلفين على مفهوم التسمية للموارد البشرية تحت اسم أصول إنسانية ، وفي ضوء الفكر المالي والإداري العملي ، وتمشياً مع الإطار النظري لفكرة الأصول ، نقدم التحليل التالي :

١ ـ من المعروف عن الأصول المادية الثابتة أن عمرها الإنتاجي يحدد مقدماً . وبناء عليه يتم احتساب القسط الإستهلاكي ، حسب الطريقة المتبعة في انسجام وانتظام . سواء أكانت طريقة القسط الثابت أو المتناقص أو أية طريقة أخرى متعارف عليها . وبالتالي يكون هناك حسن توزيع للتكاليف المستنفدة . ولكن الوضع بالنسبة للأصل الإنساني يختلف . فمن المستحيل التكهن بالعمر الإنتاجي له وإذا تمت أية محاولة في هذا الصدد فستكون رجماً بالغيب ـ قال تعالى « وما تدري نفس ماذا تكسب غداً وما تدري نفس بأي أرض تموت » .

٢ ـ إذا كان أنصار محاسبة الموارد البشرية يهدفون من وراء محاولة تطبيق هذه الفكرة إلى إظهار المركز المالي للمنظمة بصورة تعبّر عن حقيقتها عن طريق إدراج الموارد البشرية ضمن أصولها كما يعتقدون . فإن هذا الإعتقاد لا يقوم على دعائم صلبة ، نظراً إلى أن تحميل حسابات النتيجة بتكلفة الموارد البشرية المستبعدة دفعة واحدة كما جاء بالإطار النظري لهذه الفكرة ، يتنافى مع عدالة التحميل للفترات المالية وفكرة إظهار المركز المالي الحقيقي للمنظمة .

٣ ـ إن تحميل حسابات النتيجة دفعة واحدة بتكلفة الأصول الإنسانية المستبعدة واعتبار ذلك خسارة بالمرة يمثل خروجاً عن العرف المحاسبي المتفق عليه عند استبدال الأصول المادية . فكثيراً ما تستبدل الأصول المادية نظراً لاستحداث وسائل أكثر كفاية ، إلا أن الإستبدال لا يتم في صورة خسارة كلية حيث يتم بيع الأصول القديمة ، إلى منظمات أقل في الحجم نظير مبالغ معينة . وإذا تم البيع بسعر أقل من التكلفة حينئذ يكون هناك خسارة جزئية وليست كلية ، وتعالج هذه الخسائر على أنها خسائر رأسمالية .

٤ ـ جرت العادة على التأمين لدى شركات التأمين مباشرة أو عن طريق وكلاء التأمين وذلك ضد أية خسائر قد تلحق بأصول المنظمة كنتيجة للحريق أو الأعاصير الجوية أو الفيضانات . . الخ وفي العادة يكون المستفيد هو أصحاب المصلحة بالمنظمة . وبالتالي في حالة وقوع مثل هذه المخاطر يتم الدفع من قبل شركات التأمين . وتكون المعالجة المحاسبية عبارة عن استبدال للأصول المادية بالأصول النقدية ، بعد إجراء التسويات الخاصة بأقساط التأمين المدفوعة والمستحقة وغير المكتسبة . وذلك بعكس الوضع بالنسبة للأصول الإنسانية حيث يكون المستفيد الوحيد في حالة وقوع أي مخاطر لها هم الورثة الشرعيون .

٥ ـ بعد انتهاء العمر الدفتري للأصول المادية ، عادة ما نجد لهذه الأصول قيمة حقيقية يستفيد منها أصحاب المصلحة بالمنظمة . سواء عن طريق إعادة البيع أو استمرار استخدامها بعد إعادة تقييمها دفترياً ، وفي كلتا الحالتين يكون هناك شبه أرباح غير منظورة ـ عكس الوضع بالنسبة للأصول الإنسانية التي ينتهي عمرها الإنتاجي بالتقاعد ، حينئذ لا تستطيع المنظمة الإستفادة منها في أية صورة . وإن أرادت الإستفادة بصورة غير رسمية ، فعليها أن تعوضها عن ذلك . ومن هنا نجد أن مفهوم القيمة يختلف من حيث صاحب الحق فيها بالنسبة للأصول الإنسانية عن الأصول المادية .

٦ ـ من خلال النفقات الرأسمالية (الرسملة) يمكن التعرف على القيمة الدفترية للأصول المادية في أية لحظة من خلال أثر هذه النفقات في تكوين هذه الأصول ، واحتساب الجزء المتبقي الذي لم يستهلك بعد . ولكن بالنسبة للأصول الإنسانية ، لا يمكن بدقة إظهار أثر التكلفة الرأسمالية في تكوينها .

٧ ـ من المعروف بالنسبة للأصول المادية أن قيمتها الدفترية والحقيقية تتناقص بمضي الوقت حيث يتم استبعاد النقص في صورة أقساط الإستهلاك التي تطرح من قيمة الأصل بالمركز المالي . بينما نجد العكس بالنسبة للأصل الإنساني حيث نجد أنه بمرور الزمن تزداد خبراته ، وباضطراد مع الإنتاج ـ إذ تعمل الخبرة على زيادة القيمة . لذلك نجد مثلاً أن كثيراً من رؤساء الدول الكبرى اليوم يتعدون الستين من العمر كما هو الوضع في أمريكا ، والإتحاد السوفيتي واليابان والصين . . الخ .

٨ ـ هناك علاقات مالية وارتباطات خاصة بالفروض المحاسبية مثل مطابقة المصروفات والإيرادات . وتحتفظ هذه الإفتراضات بصحتها وسلامتها عند اعتبارها للتكاليف الخاصة بالأصول المادية ولكن يصعب تطبيق ذلك على الأصول الإنسانية . فمن المتعارف عليه أن المصروفات تؤدي إلى نقص في الأرباح ، الذي يؤدي بدوره إلى نقص في الأصول ، والذي ينتج عنه التأثير على حصة الملكية والعكس صحيح في حالة الإيرادات حيث نجد أن الكثير من هذه العلاقات المالية لا تستقيم في ظل إضافة الموارد البشرية إلى موجودات المنظمة .

٩ ـ إن عامل التضخم الإقتصادي الذي يمثل لغة العصر من الممكن احتساب أثره بطريقة أو بأخرى بالنسبة للأصول المادية ، رغم الخلافات في الرأي بين المحاسبين وعلماء الإقتصاد والإدارة في هذا الصدد . غير أن الوضع يختلف بالنسبة للأصول الإنسانية حيث يصعب تصوير أثر عامل التضخم الإقتصادي نظراً لاختلاف الدوافع التي تحرك سلوك العنصر البشري واختلاف مستوى الحاجات بالنسبة للأفراد والتغير المستمر في سلوكيات الإنسان .

١٠ ـ إن الأساس في الأصول المادية هو اقتناؤها أو تملكها بقصد المساهمة في الإنتاج وبالتالي يسهل التحكم فيها مع ضمان الإستفادة منها لانعدام ارادتها . عكس الوضع بالنسبة للأصول الإنسانية ، حيث تقوم المنظمة بإنفاق كافة المصروفات من برامج تدريب وتأهيل وصيانة بشرية . . وبالتالي تظهر قيمتها عن طريق رسملة هذه التكاليف بدون أي ضمان للإستفادة منها من ناحية ، ولصعوبة قياس مقدار الإستفادة في حالة استمرار هذه الأصول في خدمة المنظمة من ناحية أخرى والدليل على ذلك واضح من تجربة الكثيرين الذين يفكرون في الإستفادة

من المزايا التي تقدمها الشركات (منها المساعدة في الدراسات للحصول على شهادات أعلى) . وعندما يأتي دور المنظمة في الإستفادة من عائد هذه الخدمات ، نجد العنصر البشري يتركها بحثاً عن فرص أخرى في جهات مختلفة وبعبارة أخرى فإن الإنسان (الذي يعتبر أصلاً) حريص على الإستفادة من المنظمة ، بقدر حرص هذه على الإستفادة منه . وواضح أن هذا لا يحدث في حالة الأصول المادية .

١١ ـ إن الأصل المادي يخلو من الدوافع لإنعدام السلوك والإرادة والإحساس وبالتالي يسهل توجيهه محاسبياً من كافة الأوجه المرتبطة به طبقاً للفكر المحاسبي التقليدي . ولكن الأصل الإنساني تحركه دوافع واتجاهات كثيرة . وتتغير هذه الدوافع والإتجاهات ـ ومن ثم سلوكه وعلاقاته ـ نتيجة لمجموعة من العوامل الايكولوجية المحيطة به .

١٢ ـ يلاحظ أن هناك دلالات ومعلومات متفق على معانيها من واقع القوائم المالية بما يتضمن الوحدة في التفسير لكثير من المفاهيم والإصطلاحات المستخدمة ، حيث جرى العرف المهني عند إعداد القوائم المالية على الأخذ في الإعتبار الإفتراضات والمعالجات اللازمة لضمان صحة هذه الدلالات . فحسابات الأصول المادية على سبيل المثال تعكس القيمة التاريخية لمصادر اقتناء هذه الأصول ، في صورة تكاليف مستنفدة بقصد تقديم خدمات مستقبلة للمنظمة غير أن الوضع يختلف بالنسبة للأصول الإنسانية . حيث يصعب الحفاظ على هذا المفهوم عند رسملة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية . ومن ناحية أخرى نجد أن حسابات الخصوم تعبر عن التزامات المنظمة قبل الغير بما في ذلك مخصصات الضرائب اللازمة . ولم يجد الفكر المحاسبي أية صعوبة في الحفاظ على هذا المفهوم بالنسبة للإلتزامات المادية . ولكن هناك عقبة بالنسبة للموارد البشرية عند إظهارها في صورة أصول إنسانية إذ سيترتب على ذلك بعض الحقوق على المنظمة ، يصعب التعبير عنها طبقاً للدلالات المتعارف عليها . وخاصة فيما يتعلق بالضرائب والنظام الضريبي الخاص بالضرائب على الكسب الرأسمالي . مما يتطلب منّا إعادة النظر في التشريعات الضريبية لتتفق مع الفكر

الجديد الخاص برأس المال البشري الصعب تحديده .

وخذ مثلاً آخر من حصة الملكية التي تعكس حقوق الشركاء بما فيها من إضافات رأس المال . سنجد أن التغير المتوقع عليها نتيجة لمحاولة تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيناله الكثير من الشكوك .

فمن المعروف أن الربح والخسارة في العرف المحاسبي التقليدي له علاقة مباشرة بالنسبة لحصة الملكية. وفي ضوء رسملة مصاريف الموارد البشرية لن يوجد أي ضمان لبقاء نفس العلاقة. ولن يتقبل المهنيون هذا التغير . وكذلك الحال بالنسبة لإصطلاح الدخل، حيث يعبّر اصطلاح الدخل عن كل إيراد مكتسب خلال الفترة المالية سواء تم الدفع نقداً أو في صورة حسابات مدينين. وكذلك أيضاً بالنسبة للمصروفات. حيث يفترض فيها أن تعكس التكلفة التاريخية لكل المصادر المستنفدة خلال الفترة المالية سواء دفعت أم استحقت. أضف إلى كل هذا أن هناك قيود تسوية تجرى مع نهاية كل فترة مالية من أجل ضمان تحميل كل فترة بما يخصها. وتعكس هذه القيود بعض العلاقات الآتية : المصاريف والأصول ، المصاريف والخصوم ، الدخل والأصول ، الدخل والخصوم . كل هذه إصطلاحات وعلاقات من الصعب الحفاظ عليها بدقة بدون مشكلات القياس، التي تثير الكثير من التساؤلات، إذا تمت رسملة المصاريف المرتبطة بالموارد البشرية وخاصة إذا عرفنا أنه توجد إجراءات تجرى في نهاية كل سنة مالية بغرض تصوير القوائم المالية من حسابات نتيجة ومراكز مالية، وهذه الإجراءات هي:

أ ـ التأكد من صحة الأرصدة للحسابات الظاهرة بقائمة المركز المالي

ب ـ تحديد الرصيد الحقيقي للحسابات .

جـ ـ إجراء قيود ختامية لمساواة الرصيد الفعلي بالحقيقي وما يتطلبه ذلك من تسويات.

وكل هذا من الصعب الوفاء به بالنسبة للأصول الإنسانية . وخاصة إذا أخذنا في الإعتبار التغيرات التي تحدث بالمجتمع ، والتي لها أثر على دقة مدلول كثير من المفاهيم والظواهر المرتبطة بها أساساً.

١٣ ـ عند إجراء النسب المالية للتعرف على المعدلات المختلفة * وذلك للإستفادة من مهام التحليل المالي سنجد كل علاقة يكون « الأصل الإنساني » فيها طرفاً سواء أكان بسطاً أو مقاماً ، محاطة بكثير من التساؤلات .

١٤ ـ إن قياس مدى فعالية الأصول المادية يكون من خلال مدى مساهمتها الفعلية في الإنتاج ، عن طريق استخدام طرق التحليل المختلفة . ولم توجد أية مشكلات حتى الآن نظراً للتعرف على الأرقام بدقة . بعكس الحال بالنسبة للأصل الإنساني ، حيث يمثل قياس درجة مساهمته في الإنتاج مشكلة تشغل حتى الآن كلا من أفكار الإقتصاديين والسلوكيين والمهنيين .

١٥ ـ إن استهلاك الأصول المادية يعتبر صورة من صور التمويل الذاتي للمنظمة . حيث يتم عن طريق الإستهلاك إسترداد قيمة تكلفة هذه الأصول ، عن طريق توزيع التكلفة على فترات العمر الإنتاجي للأصل المادي وهذا لا يتوفر بالنسبة للأصل الإنساني الذي تفقده المنظمة للوفاة أو العجز أو ترك الخدمة حيث يمثل خسارة كاملة على حسب اعتقاد أنصار هذه الفكرة .

١٦ ـ هناك العديد من مشكلات القياس المحاسبي الخاصة بمستويات الأسعار وأساليب قياسها ، والتغير في المستوى العام للأسعار والهيكل النسبي للأسعار ، ومن الصعب بمكان التوصل إلى نماذج ثابتة وعملية بالنسبة للأصول الإنسانية لمواجهة مثل هذه المشكلات القياسية .

١٧ ـ محاسبة الموارد البشرية ورسملة تكاليفها وإظهار أصول إنسانية بالمركز المالي يتنافى مع فكرة أي نظام محاسبي حيث يجب على أي نظام أن يسترشد بمعايير ثابتة وهي :

أ ـ البساطة والوضوح والمرونة .
ب ـ الأخذ بالقواعد والمبادىء المحاسبية الراجحة .
جـ ـ القابلية للتطبيق .
د ـ مقابلة الإحتياجات للبيانات المنبثقة من داخل المنظمة وخارجها .

* Ratio Analysis

١٨ ـ هناك ازدواجية في كثير من المهام بين محاسبة الموارد البشرية والمحاسبة الإدارية . فإذا كانت المحاسبة الإدارية تعمل على إمداد الإدارة العليا بالمعلومات اللازمة لمزاولة العمليات الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم واتخاذ قرارات ورقابة وتقييم أداء ، هذا بالإضافة إلى التطور المستمر الملازم للمحاسبة الإدارية من حيث استخدام الأساليب الإدارية والطرق الإحصائية اللازمة للتحليل وصياغة نماذج القرارات ، فإن ذلك لا يترك لمحاسبة الموارد البشرية سوى التعقيدات المحاسبية التي لا تتلائم مع ما تمليه ضروريات المعالجات المالية لسلوكيات الموارد البشرية .

١٩ ـ أثبتت التجربة أن محاسبة الموارد البشرية مازالت عاجزة من حيث التطبيق العملي عن الحفاظ على صحة الفروض المحاسبية الآتية : موازنة الميزانية بصورة حقيقية مع ضمان التأكد من صحة ووجود المبالغ الواردة بها ـ قيام المنظمة من أجل الإستمرار في نشاطها ـ مفاهيم التكاليف والإيرادات طبقاً للفكر المحاسبي السليم وتقسيماتها المختلفة ـ مبدأ الإستحقاق والمقدم بالنسبة للإيرادات والمصروفات ـ المقارنة القياسية للنفقات والإيرادات ـ المحافظة على رأس مال الوحدة المحاسبية ـ تجميع النفقات بطريقة سليمة .

٢٠ ـ وكذلك تواجه محاسبة الموارد البشرية كثيراً من الصعاب العملية فيما يتعلق بمفهوم الكثير من السياسات المحاسبية مثل سياسة الإفصاح والعلانية ، وسياسة الاحتياط والحذر ، وسياسة القابلية للتطبيق .

٢١ ـ توجد مشكلات تطبيقية أمام محاسبة الموارد البشرية ، من شأنها تعقيد مهمة المراجعة الإدارية كأداة للتقييم بالنسبة للأنشطة والسياسات والإجراءات المختلفة ، بما في ذلك التقارير الإدارية عن طريق استخدام المعايير المختلفة ، وذلك يمثل مشكلة كبيرة في حد ذاته وخاصة إذا لم تكن هذه المعايير واضحة . ومحدّدة وملائمة لتقييم كفاءة الأداء الإداري . وقد سبقت الإشارة إلى مشكلات التطبيق المختلفة لمحاسبة الموارد البشرية ، من حيث صعوبة القياس وعدم

التوصل إلى فروض سليمة للتقييم والمحافظة على صحة الفروض والمعالجات والعلاقات المالية بين العمليات المختلفة .

٢٢ ـ إن المنظمات من أجل الإضطلاع بمهامها على الوجه الأكمل تواجه مسئولية إجتماعية تجاه المجتمع الذي تنشأ فيه . مثل توظيف الأقلية والمساهمة في إيجاد الحلول المختلفة لكثير من المشكلات الإجتماعية . ويمكن ترجمة هذه المسئولية في صورة رقمية عن طريق زيادة الأرباح لأصحاب المصلحة بالنسبة للمنظمة . بما لا تتعارض مع نظام حرية رأس المال الذي نادى به « فريدمان » في كتابه المشهور : Capitalism and Freedom أو ترجمتها في صور عديدة أخرى ، ما دام هناك حفاظ على المسئوليات الإجتماعية إلى جانب المسئوليات الإقتصادية ، ومن هنا تنشأ الحاجة إلى وجود نظم محاسبية وأسس مراجعة اجتماعية للتأكد من قيام المنظمة بمهامها الإجتماعية .

وإن كان استحداث مهام المراجعة الإجتماعية يمثل أحدث صور الفكر الحديث في هذا الصدد رغم عدم وجود الإطار النظري والعلمي له بصورة رسمية إلا أنه في حالة تطبيقه سيواجه إشكالاً مع محاسبة الموارد البشرية . فنحن نعتقد أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيؤدي إلى حدوث الكثير من المشكلات الإجتماعية ، وخاصة في حالة توزيع التكلفة الرأسمالية على الحسابات الشخصية للمديرين ، مما قد يثير الكثير من التساؤلات بين المديرين أنفسهم ، حول طريقة التحميل وأساس التوزيع بينهم ، وطرق القياس لمجهوداتهم ، الأمر الذي يفتح المجال للنزاع الإجتماعي بين الأفراد والجماعات العاملين بالمنظمة .

٢٣ ـ إن المراجعة المالية في ظل تطبيق فكرة محاسبة الموارد البشرية ستواجه صعوبة للخروج برأي محايد عن مدى صحة ودلالات الأرقام الواردة بالقوائم المالية من حسابات نتيجة ومراكز مالية . وذلك للصعوبات التي تحيط بالفروض التي تقوم عليها هذه الفكرة .

٢٤ ـ لو نظرنا إلى الإتجاهات العلمية والنظرية في تقييم الأصول البشرية لوجدنا أن الدراسات المختلفة في هذا المجال لها نصيبها الكافي من النقد أيضاً . حيث أن

التقييم على أساس تكلفة الاقتناء أو التكلفة التاريخية يفتقر إلى التحديد الدقيق للتكاليف الإيرادية والرأسمالية إلى جانب غياب الأساس السليم لقياس مدى الإستفادة من التكلفة الرأسمالية . وبالنسبة لأساس التكلفة الإستبدالية ، نجد أنه يستند إلى تقديرات يصعب تقبلها من وجهة نظر الفكر المحاسبي الذي يتعامل في الأرقام الحقيقية أما أساس تكلفة الفرص الذي ينادي بإجراء مزاد للموارد البشرية فهذا من ضروب الخيال والبعد عن الواقع والسمات الخاصة بالطبيعة الإنسانية ، وكذلك بالنسبة لاتخاذ القيمة الحالية للأجور كأساس لتقييم الموارد البشرية ، فكثيراً ما نجد قوى بشرية لا يمكن تقييمها عن طريق القيمة الحالية للأجور . إذ أنه لا يمكن اعتبار الأجور والمرتبات بمثابة محدد نهائي لهذه القيم الإنسانية . هذا إلى جانب التعارض مع التدرج النسبي للحاجات كما قال مازلو . فكثيراً ما نجد أفراداً يعملون لإشباع حاجات أخرى إلى جانب الحاجة الإقتصادية المتمثلة في الأجور والمرتبات . أضف إلى هذا وذاك أن المنادين بفكرة التقييم على أساس القيمة الحالية للأجور والمرتبات قد أغفلوا المزايا العينية الأخرى التي يمكن ترجمتها إلى صورة مادية بكثير من الشركات وهو ما يعرف بالـ Fringe Benefits مثل التدريب والتأهيل والمساعدة في البرامج التعليمية والرعاية الصحية والإجتماعية . . الخ .ـ وفيما يتعلق بأساس التكلفة الإقتصادية فهي مازالت تفتقر إلى التحديد الفعلي في صورة أرقام حقيقية تدل على مدى مساهمة العنصر الإنساني في الإنتاج . أما بالنسبة لباقي المقاييس النوعية الأخرى والتي تقوم على دراسة العوامل والظروف المؤثرة في سلوكيات الإنسان فإنها تعتبر أفضل المقاييس حيث أنها تخاطب الإنسان كإنسان له إحساساته وسماته الخاصة المميزة عن باقي الأصول الأخرى إلا أن هذه المقاييس النوعية ـ من جهة أخرى ـ لم تؤد إلى المعالجة المحاسبية المطلوبة .

٢٥ ـ يلاحظ أن هناك الكثير من الدراسات التي يجب على المنظمة القيام بها وهي بصدد البحث عن مصادر تمويل خارجية وأهم هذه الدراسات لتحديد الحاجة المطلوبة من النقد . ما يعرف بتنبؤات السيولة . وتعتمد مثل هذه الدراسات على استبعاد أقساط الإستهلاك للأصول المادية ، من منطلق كونها تمثل استرداداً

لتكاليف الأصول الثابتة . بعكس الحال بالنسبة للأصول الإنسانية ، إذ لا يمكن اعتبار الأقساط السنوية المحمّلة على حسابات النتيجة بمثابة استرداد لمثل هذه الأصول .

٢٦ ـ تساهم الأصول المادية عن طريق السيولة النقدية ، في سداد التزامات المنظمة قبل الغير عند التصفية النهائية ، بينما لا يمكن الاعتماد على الأصول الإنسانية في الوفاء بأي إلتزام .

وبناء على هذا التحليل نتوقع أن تكون هناك صعوبات كثيرة تواجه فكرة محاسبة الموارد البشرية مستقبلاً . فرغم أن الهدف الذي تسعى إليه لا بأس به في حد ذاته ، إلا أن الأساليب المقترحة ـ حتى الآن ـ للتطبيق توحي بالتشاؤم ،.وسنقوم في الفصل التالي بمحاولة متواضعة ـ تتلخص في تقديم نموذج مقترح لخدمة بعض أهداف محاسبة الموارد البشرية ، من حيث قياس المجهودات البشرية ، وإظهار قيمة العنصر الإنساني بالمركز المالي للمنظمة ، من منطلق الفلسفة والإطار النظري للنموذج المقدم مع تلافي بعض مشكلات التطبيق نسبياً .

الفصل الرابع

مدخل بديل لمحاسبة الموارد البشرية (النموذج المقترح)

فلسفة النموذج المقترح

سيعمل النموذج المقترح على خدمة فروض البحث الثلاثة الآتية التي ذكرناها في الفصل الأول ، وهي :

١ ـ ضرورة ملاءمة الفكر الجديد للعوامل الحضارية والطبيعية للمجتمع ، والذي يمكن التعبير عنه بأيكلوجية الإدارة .

٢ ـ ضرورة قياس المجهودات البشرية من خلال التعرف على العوامل والاعتبارات المختلفة التي تؤثر على الإنتاجية والأداء الوظيفي .

٣ ـ تحميل الإدارة العليا مسئولية التأثير في قيمة الموارد البشرية حيث يزداد عطاء الموارد البشرية أو يقل ، حسب حسن استخدام الإدارة العليا ومدى صيانتها للموارد البشرية .

ويرتبط الفرض الأول بما يعرف بايكلوجية الإدارة حيث تعبر الإيكلوجية عن الروافد الثقافية والدينية والإجتماعية والمعالم الطبيعية التي تؤثر على سلوك الأفراد وبالتالي يجب الحرص على عدم اصطدام أي فكرة جديدة أو نموذج مقترح بالإيكلوجية المحلية للمجتمع الذي ينتظر تطبيق هذه الفكرة فيه . ومن المعروف أن العوامل

الإيكلوجية لها أثرها على أي فكر إداري حديث حيث توجد صلة وثيقة بين الإدارة والمحيط الإجتماعي الذي تتعامل معه فمن الصعب مزاولة عملية إدارية معينة بالمجتمع النامي وينتظر لها نفس المعدل والكفاية لمزاولتها بالمجتمع المتقدم ومن هنا وجب الحرص عند تبني أي نموذج على فهم المتغيرات المختلفة التي تحكم سلوكيات الأفراد بالمجتمع .

هذا إلى جانب ما يمكن أن يسمى إيكلوجية الإدارة الفرعية ، التي تعبر عن اختلاف الظروف من منظمة لأخرى داخل المجتمع الواحد . وذلك لتأكيد النمط الإداري الخاص بالمنظمة ، والذي يتمثل في الطرق والأساليب التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العنصر البشري ، وتتفاوت نتائج الأنماط الإدارية بين المنظمات المختلفة في شكل درجات مختلفة من الفعالية الإدارية ، أي مدى نجاح الإدارة في تحقيق النتائج التي تسعى إليها .

ومن الأهمية بمكان عند التفكير في نموذج لمحاسبة الموارد البشرية ، أن نأخذ الطبيعة الإنسانية في الحسبان . ذلك لأن الكيان الإنساني يحتوي على قوى جسمية ونفسية واجتماعية ماضية وحاضرة ، تزخر بإيجابيات وسلبيات ، تؤثر على النتائج التي تريد الإدارة تحقيقها . ومن ثم نجد أن التشكيلات البشرية من منظمة لأخرى ، بل داخل المنظمة الواحدة في فترات مختلفة ، يزداد عطاؤها ومساهمتها في الإنتاج ، وفي فترات أخرى يقل هذا العطاء . وذلك يتوقف على ما تحتويه صدور الأفراد من دوافع واتجاهات ، ورضا وإدراك . وواجب الإدارة هنا ، عن طريق المهارة القيادية ، أن تستثمر أكبر قدر من الجوانب الإيجابية في سلوك الأفراد وتعالج سلبياتهم ثم يأتي بعد ذلك ، قياس المجهودات البشرية ، للتعرف على مدى مساهمتها في تحقيق أهداف المنظمة ، فليس من العدالة بمكان أن يتم تحديد صور الجزاء دون معرفة معايير الأداء التي يمكن عن طريقها التمييز بين الإيجابيات والسلبيات . وكثيراً ما نجد مفهوم « الإنسان مصدر الثروات » متداولاً بين العديد بدون تحفظات . مما قد يفهم منه أن الإنسان عموماً ـ سواء أكان إيجابياً أو سلبياً ـ يعتبر مصدراً للثروات . والحقيقة وما تدل عليه المشاهدات في العصر الحديث توحي بخلاف ذلك . فليس كل إنسان

مصدراً للثروة . فكثيراً ما نجد بعض العناصر البشرية تعمل على تفتيت وضياع الثروة بدلاً من الحفاظ عليها . ومن هنا جاءت الحاجة لضرورة القياس لتحديد نوعية الإنسان من خلال وضع معايير أداء محددة ـ كماً ونوعاً وزمناً ـ وبالتالي تحديد صور الجزاء التي تتلائم مع الإنحرافات الناتجة ـ إيجاباً وسلباً .

وبالتالي فإن على الإدارة ـ بصفتها الراعية المسئولة عن تحقيق النتائج المطلوبة ـ مهمة توجيه جهود الموارد البشرية ، ثم قياسها بغرض حصر وتحديد الإنجازات ـ خيرها وشرها ، للتعرف على درجة النجاح في بلوغ الأهداف وتحديد الأخطاء وعلاجها وتفاديها . وهذا هو ببساطة المنطلق الذي تقوم عليه فلسفة النموذج الذي نقترحه .

فلا بد إذن أن ننظر بعين الاعتبار إلى ايكولوجية الإدارة، مع ضرورة التعرف على قيمة المجهودات البشرية . وذلك من خلال فعالية الإدارة العليا بصفتها الجهة المسئولة أمام الغير عن نتائج الأعمال.

الإطار النظري للنموذج المقترح

تظهر أهمية النموذج المقترح من محاولة التوصل إلى معادلة جبرية بسيطة من الدرجة الأولى يتم بواسطتها التعرف على قيمة الموارد البشرية ، من خلال مدى فعالية القيادة الإدارية . مع تلافي مشكلات القياس المختلفة التي أثيرت فيما يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية وإظهار قيمة للأصول الإنسانية بالمركز المالي للمنظمة . وسيتم الاعتماد في هذا النموذج على نسبة الإنجاز غير العادية بالقياس إلى خطة الأداء المحددة سلفاً للحكم على مدى فعالية الإدارة العليا على أن تمثل قيمة الموارد البشرية نسبة ثابتة من الإنجازات غير العادية (وذلك من أجل التوصل إلى القيم الموجبة) . ويراعى في ذلك أن تكون خطة الأداء قائمة على أسس سليمة وعملية ويقترح المؤلفان أن يكون هناك فصل بين ما يعتقد بتسميته بالإيكلوجية الذاتية للإدارة المستقلة ، وإيكلوجية الإدارة المحلية . على أن تمثل الأولى الفرع الذي له ظروفه الخاصة والمستقلة بالنسبة للمنظمة الواحدة . وتمثل الثانية الأصل بالنسبة للمجتمع

ككل . وبالتالي يجب أن يكون هناك التزام بما يحدده الأصل بصفة عامة مع إعطاء الفرصة لظهور أو التعبير عن العوامل المتغيرة التي تختلف من فرع لآخر . ولن يتم التغيير في الأصل إلا بثبات الاتجاه بالنسبة لكافة الفروع .

ويهم المؤلفين أن يوضحا بعض المفاهيم التي ترتبط بالقياس والعوامل الإعتبارات المختلفة كما جاء بالفكر الإداري . وبالتالي يلزمنا معرفة الكثير من المصطلحات والمفاهيم الإدارية والمرتبطة بالاتجاهات السلوكية للأفراد من أجل قياس المجهودات البشرية وتحميل مسئولية زيادة ونقص قيمتها على الاعتبارات الرئيسية التي يجب أن تلتزم بها الإدارة العليا .

وتأتي الإنتاجية على رأس هذه المفاهيم . وقد عالج أحد المؤلفين موضوع الإنتاجية[٩٦] من حيث معناها ، وكيفية التعامل مع الموظف ضعيف الإنتاجية ، وطرق دمج الموظف مع وظيفة من أجل توحيد أهدافهما مما يعمل على زيادة الإنتاجية .

يقصد بالإنتاجية بالتعبير العلمي نسبة المخرجات إلى المدخلات ويقصد بالمخرجات الناتج الفعلي ، سواء أكان في صورة سلعة أو خدمة أو فكرة . وأما المدخلات فهي كل ما يستخدم في إنتاج هذه السلعة . مثل الأموال والمعدات والوقت والمجهود .. الخ . ولنضرب لذلك مثالاً : عندما يقوم موظف في إدارة الجوازات بإتمام إجراءات تأشيرة الخروج ولصق الطابع الخاص بهذه التأشيرة على جواز سفر المواطن الذي طلب هذه التأشيرة . فإنه يستهلك في ذلك وقتاً وجهداً ومعدات وتكاليف . فالإنتاجية إذاً مقياس أو معيار لاستغلال الموارد البشرية والمادية المتاحة . وكلما كانت الإنتاجية مرتفعة فمعنى ذلك حسن أو كفاءة استخدام هذه الموارد . وكلما كانت الإنتاجية منخفضة فإن ذلك يدل على قصور في استغلال هذه الموارد .

وإذا أردنا أن نحسب إنتاجية الموظف فإن المعادلة تكون :

---

(٩٦) علي عبد الوهاب ـ الإدارة العامة . مطبوعات معهد الإدارة العامة بالرياض ـ نوفمبر سنة ١٩٧٩م ـ العدد ٢٤ ، ص ١٦٥ ـ ١٦٨ .

عدد الوحدات المنتجة
ـــــــــــــــــــــــــ
ساعات عمل الموظف

وانتاجية الآلة :

عدد الوحدات المنتجة
ـــــــــــــــــــــــــ
ساعات تشغيل الآلة

ويلاحظ أنه كلما زاد البسط في المعادلة أو قل المقام ، زادت الإنتاجية فمثلاً إذا أنجز موظف الجوازات عشرة جوازات في الساعة (١٠/ ١ = ١٠) وأنجز موظف آخر في نفس الظروف إثني عشر جوازاً (١٢/ ١ = ١٢) فإن إنتاجية الأخير أكبر من إنتاجية الأول بنسبة ٢٠٪ . وبنفس المنطق ، إذا انجز موظف عشرة جوازات في خمسين دقيقة ، بينما أنجز زميله عشرة جوازات مماثلة في ساعة كاملة ، فإن إنتاجية الأول أكبر من إنتاجية الثاني . هذا عن الكم . أما من حيث الكيف أو النوع ، فإن الإنتاجية تكون مرتفعة إذا كانت الوحدات المنتجة أو الخدمة المؤداة مطابقة للمواصفات والمقاييس المحددة ولم تحدث بها أخطاء أو عيوب .

ويجب أن يؤخذ في الإعتبار أن الإنتاجية تتأثر بمجموعة من العوامل (المتداخلة) بيانها كالآتي :

١ ـ عوامل فنية (تكنولوجية) : مثل الخامات والآلات والطرق والأساليب .

٢ ـ عوامل إنسانية : مثل طموح الموظف ودوافعه ، وقدراته ورغباته ، وثقافته وتعليمه ، وشخصيته واتجاهاته ، وخدماته السابقة .

٣ ـ عوامل تنظيمية : مثل نظم العمل وإجراءاته ، وتوصيف الوظائف وتقييمها ، والتدريب ، وسياسات الأفراد كالتعيين والترقية ، والحوافز ، وأسلوب القيادة .

٤ ـ ظروف العمل : مثل الإضاءة والتهوية وتصميم المكان وترتيب الآلات ، وفترات الراحة .

٥ ـ عوامل إقتصادية : وهي الظروف الإقتصادية السائدة في المجتمع .

٦ ـ عوامل إجتماعية : مثل القيم والتقاليد والأعراف .

وعلى هذا فإن الإنتاجية لا تعمل في فراغ ، وإنما تتأثر بهذه العوامل بدرجات متفاوتة . خذ مثلاً عاملاً أو موظفاً يتسم بالقدرة على العمل ـ أي أنه يستطيع أن يعطي المدخلات المطلوبة منه وهي المجهود العضلي والعقلي . ونفرض أن كل المدخلات الأخرى من أموال ومعدات وتجهيزات أيضاً متوفرة . ولكن العامل لا يرغب في العمل أو أنه مصاب بملل أو سأم . أو أنه يعاني من مشكلة معينة . أو أن الحوافز التي يتقاضاها غير مناسبة ـ من وجهة نظره ـ للمجهود الذي يبذله . أو أن جماعة العمل التي يعمل معها غير منسجمة أو متوافقة . . . الخ . إن واحداً من هذه الأسباب أو تشكيلة منها سيتدخل في معادلة الإنتاجية ويقللها .

ويمكن التعامل مع الموظف ضعيف الإنتاجية على الوجه الآتي : إن أهم شيء هنا هو التشخيص السليم للمشكلة ، فعلى الرئيس أن يعرف ما هي المشكلة بالضبط . وبعد ذلك يسهل الوصول إلى أسبابها ومن ثم طرق علاجها ، ويدور تحديد المشكلة هنا حول النقاط الآتية :

١ ـ هل الموظف موضوع في المكان المناسب ، فربما كان هناك عدم توافق بين الموظف ووظيفته الحالية ، مثلاً عدم مطابقتها لميوله أو مهاراته .

٢ ـ هل الموظف مؤهل لهذا العمل تأهيلاً مناسباً ، أي هل يتفق نوع العمل مع مؤهلاته الدراسية وخبرته العملية .

٣ ـ هل يسير نظام العمل بشكل سليم ؟ من حيث تسلسله وخطواته وإجراءاته ، ومن حيث توافر المعلومات اللازمة ، والمعدات والأدوات المطلوبة . . الخ .

٤ ـ هل الموظف مدرب تدريباً مناسباً للقيام بالعمل الذي يؤديه الآن ؟ وذلك لأن للتدريب الفني على جوانب العمل المختلفة ، أهمية كبيرة في إقبال الموظف على عمله واتقانه لما يعمل .

٥ ـ ما هي دوافع وتطلعات هذا الموظف ومستوى طموحه ؟ فإذا كان عند الموظف مثلاً مستوى عال من الطموح ودرجة مرتفعة من درجات إثبات الذات ، فإنه يرغب في أداء الوظيفة التي تمكنه من إظهار قدراته وممارسة أفكاره . والعكس إلى درجة كبيرة صحيح .

٦ ـ هل الموظف منسجم مع زملائه ؟ وذلك لأن جماعة العمل يمكن أن تكون دافعاً للشخص لإجادة العمل أو مثبطة لهمته . ونقصد بالانسجام هنا اتفاق الميول ، وتقارب المؤهل ، والتقاء الأفكار ووجهات النظر .

٧ ـ هل يفهم الموظف السياسات والإجراءات التي تسير عليها المنظمة أو المؤسسة ؟ من حيث الثواب والعقاب والمكافآت وغيرها . .

٨ ـ هل للموظف مشكلات أخرى ؟ اجتماعية أو نفسية أو مادية أو ذهنية . . الخ .

وبالتالي فإن المهم دمج الموظف مع وظيفته بحيث يكون هدف الموظف وهدف العمل واحداً فتزيد إنتاجيته من الجانبين الكمي والنوعي ويمكن تحقيق ذلك إذا راعت الإدارة العوامل الآتية[٩٧] :

١ ـ تعريف الموظف بأهداف المنظمة عامة ، والأهداف المحددة للإدارة أو الشعبة التي يعمل بها ، والهدف للوظيفة التي يؤديها .

٢ ـ إبلاغ الموظف بأهمية الدور الذي يلعبه ، وارتباطه بالأدوار الأخرى التي يلعبها زملاؤه ورؤساؤه ، والتأثير المتبادل بين هذه الأدوار جميعاً .

٣ ـ تعريف الموظف بزملائه الموظفين الآخرين ، وعقد لقاءات تجمع المدير والمرؤوسين في جو من الود وعدم الرسمية .

٤ ـ الحرص على أن يكون الموظفون المشتركون في أداء عملية واحدة متقاربين في المؤهل والتدريب ، ومنسجمين في الاتجاهات والأفكار .

---

(٩٧) المرجع السابق ، ص ١٦٩ ـ ١٧٠ .

٥ ـ إقامة جسر مفتوح من الاتصالات بين المدير والمرؤوسين بحيث يعطي المرؤوس اقتراحات وآراء ، ويأخذ توجيهات وإرشادات .

٦ ـ إمداد الموظف بالثقة وإشعاره بأنه قادر على تحمل المسئولية وأداء العمل حسب المستويات المقررة الأداء .

٧ ـ تشجيع الاقتراحات والأخذ بالجيد منها وتطبيقه كلما كانت هناك فرصة للتطبيق وبعد دراسته والتأكد من فعاليته . وأما غير المناسب من هذه الاقتراحات فتوضح للموظف أسباب عدم الأخذ بها .

٨ ـ التقييم الموضوعي الأداء الموظف ، ويتضمن ذلك :

أ) التأكد من وجود معايير محددة للتقييم .

ب) مقارنة النتائج بهذه المعايير ، مع الأخذ في الاعتبار الإنجازات غير العادية .

جـ) إعلام الموظف بالنتيجة ، إيجابية أو سلبية .

د) إذا كانت النتيجة إيجابية ، يمدح الموظف ويشجع على الاستمرار في الإجادة .

هـ) وإذا كانت النتيجة سلبية ، تناقش مع الموظف أسباب القصور ، وتتخذ معه إجراءات محددة للتحسين .

و) الإكثار من الحوافز الإيجابية بقدر الإمكان وعدم اللجوء إلى العقاب وغيره من الحوافز السلبية إلا عند الضرورة .

ومن الجدير بالذكر أنه يوجد عنصران وهما الناتج والعمل ، يحكمان قياس مجهودات العنصر البشري وقد يبدو لأول وهلة أنه من السهل قياس هذين العنصرين . ولكن هناك عقبات كثيرة تعترض ذلك ، مما جعل علماء الفكر الإداري يقدمون كثيراً من النماذج العلمية والعملية لهذا الغرض . ونحن نؤكد أن عملية القياس ضرورة حتمية ، ويجب معالجتها من جانبين :

أ) جانب العاملين ، وذلك من خلال قياس عنصري الإنتاج والعمل .

ب) جانب الإدارة العليا من حيث مدى فعاليتها في القيام بالمسئوليات الملقاة على عاتقها ومن منطلق مسئوليتها عن قيمة الموارد البشرية وحسن استخدامها لهذه

الموارد وصيانتها للعمل على زيادة قيمتها ويتم ذلك من خلال خطة مرسومة مجزأة إلى خطط جزئية .

وفي هذا الصدد ينادي المؤلفان بالانتقال من مرحلة الاعتقادات والأفكار المحاطة بإدارة معينة والمتأثرة بتفكير الآخرين من منطلق عوامل شخصية وأساليب دعائية ، إلى مرحلة عملية قوامها الحكم على الإدارة العليا من خلال الإنجازات الفعلية بالقياس إلى خطة الأداء المرسومة .

واستكمالاً للمفاهيم السابقة ولتوضيح ما يقع على مستوى الإدارة العليا من مسئولية في تنفيذ الخطط المرسومة ـ نجد أن الإدارة العليا وهي بصدد مزاولتها للعمليات الإدارية المختلفة تقع على عاتقها مهام كثيرة مرتبطة بحسن تنفيذ الخطط وأهم هذه المهام هي :

١ ـ التوظيف عن طريق تدبير الموارد البشرية اللازمة للقيام بالأعمال التنفيذية وحسن اختيار العناصر البشرية اللازمة لملء الهيكل التنظيمي وبالتالي نجد أن سوء الاختيار أو عدم القدرة على تحديد معايير الانجاز السليمة قد يؤدي إلى نتائج غير مرضية بما يضع الإدارة العليا في موقف لا تحسد عليه .

٢ ـ توزيع حجم العمل ووضع الأساليب المختلفة والتنظيمات وإجراء التغييرات الديناميكية بين الأفراد من أجل الوفاء بالأهداف المرجوة .

٣ ـ تبنّي السياسات السليمة والمسلك الإداري العلمي الذي يضمن الاقتراب من تحقيق الأهداف المرجوة .

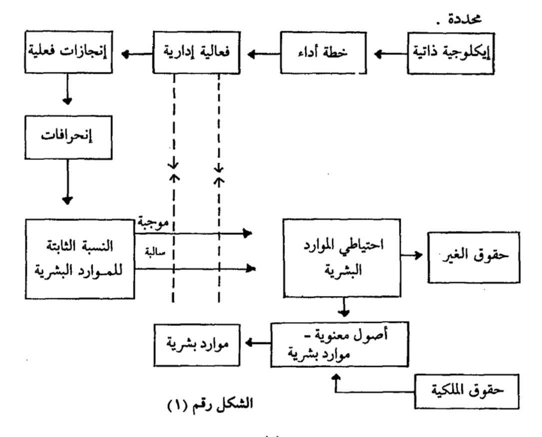
٤ ـ التقييم الدائم للموظف وللخطة في حد ذاتها واجراء التعديلات اللازمة على الخطة .

ونؤكد أن هذه المهام مرتبطة ببعضها ، وأن القيام بها جميعاً يؤدي إلى الإنجاز المطلوب . ومن جهة أخرى فإن التقصير في أداء مهمة منها سيترك آثاره على أداء بقية المهام ، وأيضاً على الإنجازات الكلية .

وفي مجال قياس المجهودات البشرية بالنسبة للموارد البشرية ينادي المؤلفان بالخروج عن الطرق التقليدية للقياس والتي تعتمد أو تتأثر إلى حد كبير بالعوامل والاعتبارات المتعلقة بشخصية الموظف . وإعطاء الاهتمام للقدرات الفعلية للأفراد ، وحرصهم على العمل ومهاراتهم في التعاون والتعامل مع الغير ، وقدراتهم على الإنجاز.-والنموذج المقترح يخدم قياس قيمة الموارد البشرية والتعبير عنها بصورة رقمية عن طريق قياس فعالية الإدارة العليا .

خطوات النموذج المقترح : آخذين في الاعتبار العوامل المؤثرة في الأداء الوظيفي وانتاجية الموارد البشرية والدور الذي يجب أن تقوم به الإدارة العليا في هذا الصدد ، يقوم هذا النموذج على أسس واعتبارات رئيسية من خلال الخطوات والمبادىء التالية : (شكل ١) .

أولاً : يتم تقييم الموارد البشرية من خلال مدى فعالية الإدارة العليا وتقاس هذه الفعالية من خلال الاقتراب أو الابتعاد في التنفيذ من خطة أداء ومعايير إنجاز محددة .



الشكل رقم (١)

ثانياً : يشترط في خطة الأداء المحددة قيامها على أسس سليمة عملية تعكس إيكلوجية الإدارة (محلية و فرعية) مع الاسترشاد بمؤشرات عامة على مستوى القطاع أو الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة .

ثالثاً : تقع على عاتق الإدارة العليا مسئولية تدبير الموارد البشرية واختيارها وتحفيزها وصيانتها ، لزيادة عطائها مع مراعاة العوامل المختلفة التي تؤثر على زيادة الإنتاجية للموارد البشرية وذلك من منطلق المسئولية القانونية للإدارة العليا بالمنظمة ممثلة في (مجلس الإدارة أو المجلس الأعلى أو أصحاب المصلحة) أمام الغير وكل من يهمه الأمر لتحقيق الأهداف المرسومة ، التي يشارك في الوصول إليها مجموعة من العناصر البشرية والمادية ، تحت رعاية وتوجيه هذه الإدارة العليا سواء بصورة مباشرة أو عن طريق التفويض ومن خلال مستويات إدارية مختلفة .

رابعاً : يتم تصوير قوائم مالية مبدئية مع نهاية الفترة المالية بالطريقة التقليدية مع اعتبار كافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية بمثابة مصروفات إيرادية كما هو متبع حالياً من الناحية العملية للتطبيق .

خامساً : تجري مقارنة بين الإنجازات الفعلية وخطة الأداء التي تعكس معايير الآداء ويتم التعرف على الإنحرافات سواء سلبية أو إيجابية .

سادساً : تحدد نسبة ثابتة من مقدار الانحرافات بين خطة الأداء والإنجازات الفعلية ولتكن ١٪ لتعبر هذه النسبة عن قيمة الموارد البشرية من خلال الفعالية الإدارية وقد تكون هذه النسبة سالبة أو موجبة على حسب نوعية الانحرافات وترحل النسبة الموجبة إلى حـ / احتياطي الموارد البشرية على ألا يتجاوز الاحتياطي المجمع نسبة معينة متفق عليها نظامياً .

سابعاً : تجرى قيود التسوية الخاصة بهذه القيمة قبل إظهار الصورة النهائية للقوائم المالية وذلك بين حـ/ الفعالية الإدارية،حـ/احتياطي الموارد البشرية على الوجه الآتي :

أ) إذا كانت قيمة الموارد البشرية إيجابية يجرى القيد الآتي :

×× من حـ/ الفعالية الإدارية

×× إلى حـ/ احتياطي الموارد البشرية .

×× من حـ/ الأصول المعنوية (موارد بشرية)

×× إلى حـ/ الفعالية الإدارية

ب) إذا كانت قيمة الموارد البشرية سلبية يجرى القيد العكسي الآتي :

×× من حـ/ احتياطي الموارد البشرية

×× إلى حـ/ الفعالية الإدارية

×× من حـ/ الفعالية الإدارية

×× إلى حـ/ الأصول المعنوية (موارد بشرية)

وبالتالي يكون حـ/ الفعالية الإدارية بمثابة حساب وسيط ومن خلال ذلك يتم إظهار قيمة للموارد البشرية بالمركز المالي للمنظمة .

ثامناً : يعاد تصوير القوائم المالية في صورتها النهائية بعد إجراء قيود التسوية السابقة ، وبالتالي يتم إظهار قيمة للموارد البشرية من خلال الفعالية الإدارية ومن الواضح أن هذه القيمة تزداد أو تنقص ، حسب درجة فعالية الإدارة العليا ويعبر رصيدها الإيجابي عن الإنجازات غير العادية للإدارة العليا .

تاسعاً : إلى جانب كافة الإحتياطات الواجب أخذها عند اعداد خطة الأداء . . سيفترض فيها استبعاد العوامل الخارجية المؤثرة على الإنجازات الفعلية مثل الإضرابات والحروب والكوارث الطبيعية . . الخ . . ومن أجل ذلك يرفق بالقوائم المالية مذكرة تفسيرية وافية عن تحليل رصيد الموارد البشرية بالميزانية .

عاشراً : يراعى أن يتم تمويل حـ/ احتياطي الموارد البشرية من الانحرافات الإيجابية على وجه التخصيص والتحديد .

ويمكن التعبير عن هذا النموذج بصورة معادلة جبرية على الوجه الآتي :

إذا كان خطة الأداء = س

والإنجاز الفعلي = س/

والفعالية الإدارية = ص

وقيمة الموارد البشرية = ص/

والنسبة الثابتة = ١٪

حينئذ يمكن استخراج النتائج الآتية :

(١) الفعالية الإدارية = س - س/ = ص

وقد تكون قيمة ص سالبة أو موجبة .

(٢) قيمة الموارد البشرية (أصول معنوية) = ص×١/ ١٠٠= ص/

وبالتالي تجرى القيود المحاسبية السابق ذكرها ، وستمثل ص / ١٪ من انحرافات جميع البنود الواردة بخطة الأداء الممثلة في صورة رقمية ، وذلك بالقياس إلى الإنجازات الفعلية.

ويجب أن تكون خطة الأداء المصاحبة للنموذج المقترح ، محكمة ومرشدة وقائمة على أسس علمية ودراية عملية ، مع ضرورة وجود مذكرة تفسيرية من المحاسب الخارجي لتحليل رصيد الموارد البشرية .

الخلاصة

١ ـ أسس محاسبة الموارد البشرية

يعتقد أنصار محاسبة الموارد البشرية أن كثيراً من التكاليف المرتبطة بالعناصر البشرية تتم الاستفادة منهاعلى مدار أكثر من فترة مالية مما يستلزم تحديد نصيب كل فترة مالية من هذه التكاليف مع رسملة المتبقي منها حسب العمر الإنتاجي المتبقي للموارد البشرية في خدمة المنظمة ، وتحميل حسابات النتيجة بالمستبعد منها مع إظهار التكاليف الرأسمالية بالمركز المالي تحت اسم « أصول إنسانية » . وقد كان للمحيط الإجتماعي بالمجتمع الأمريكي والدوافع التي تحرك سلوكيات العناصر البشرية والنمط السلوكي للعقلية الإدارية أسباب رئيسية في ظهور فكرة محاسبة الموارد البشرية . ويختلف الكتاب في تحديدهم لمفهوم محاسبة الموارد البشرية ، بسبب اختلاف خلفيات كل منهم ، وإن كان الجميع يتفق في أنها عملية تقدير قيمة للعنصر البشري . وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف لمحاسبة الموارد البشرية وهي القياس والتطبيق والنتائج الإنسانية . ومن أهم الفروض التي قامت عليها محاسبة الموارد البشرية ، في نظر المفكرين هي كما يلي :

١ ـ العنصر البشري يعتبر مورداً من موارد المنظمة .

٢ ـ يمكن اطلاق مفهوم « الأصول » على العنصر البشري .

٣ ـ إن استخدام الأصول الإنسانية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المنظمة .

٤ ـ إن قيمة الأصول الإنسانية تتأثر بالنمط القيادي للإدارة .
٥ ـ هناك حاجة لمحاسبة الموارد البشرية .

وقد تأثرنا إلى حد كبير بالفرض الرابع عند التوصل إلى مدخل بديل لمحاسبة الموارد البشرية .

ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من النظريات التي تعكس الفكر الإداري تجاه العنصر البشري وما تبع ذلك من نشأة وتطور فكرة محاسبة الموارد البشرية :

أ) النظرية التقليدية ـ التي تنظر إلى الإنسان نظرة مادية من حيث الدوافع والحوافز . وتعتبره أداة من أدوات الإنتاج لخدمة هدف الوحدة الاقتصادية في تحقيق أكبر عائد ربحي . كما تفترض أنه كسلان بطبيعته مما يستلزم رقابته بمعرفة المديرين لإلزامه بالطاعة والالتزام . وتمشياً مع النظرة التقليدية أدت المحاسبة الإدارية مهام تخطيطية ورقابية لمساعدة الإدارة في تحديد الأهداف وتوزيع الموارد والتعرف على الأداء الضعيف وتصحيحه وافترضت في المحاسب أنه شخص موضوعي يعرض المركز الحقيقي بحيدة تامة .

ب) نظرية العلاقات الإنسانية : وقد غيرت النظرة إلى المنظمة لتصبح وحدة فنية واجتماعية في نفس الوقت . وكذلك غيرت النظرة إلى الإنسان ، فأصبحت تعتبره مخلوقاً له كيان ومشاعر وتحركه دوافع أخرى نفسية إلى جانب الدوافع المادية ، مما يجب مراعاته عند التحفيز ليتضمن عوامل معنوية إلى جانب العوامل المادية . أما واجب الإدارة فيتضمن تحقيق رضا الأفراد إلى جانب تحقيق الربح . ومن نفس المنطلق تغيرت النظرة إلى المحاسبة الإدارية . فالمحاسب شخص يتأثر بأهدافه الشخصية وأهداف إدارته مثل باقي العاملين ـ وقد عملت المحاسبة الإدارية على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من أجل مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها مع النظر إلى الإنسان من زاوية المعاملات المالية وأثر الدوافع على نتائج العمل .

جـ) النظرية الحديثة : اتجه الفكر الإداري إلى نظرية النظم ، بالنظر إلى المنظمة

كنظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة ، من منطلق الاضطلاع بالمسئولية الإجتماعية تجاه المجتمع ، مع الحفاظ على الأهداف الاقتصادية . والنظر إلى الإنسان كمورد بشري هام تحركه مجموعة دوافع متنوعة يجب مراعاتها عند تحفيزه ، وتنميته بكافة الوسائل . وقد أصبح على الإدارة مسئولية زيادة الفعالية بتبني أساليب التنمية والتطوير لتشجيع الابتكار لدى الموارد البشرية . ومسايرة لنفس النظرة أخذ الفكر المحاسبي نهجاً حديثاً واستمدت المحاسبة الإدارية أهميتها من قدرتها على توفير المعلومات الدقيقة لمزاولة العمليات الإدارية المختلفة مع القيام بدور جديد تجاه المساهمة في تنمية الأفراد بمساعدة الإدارة على حسن اختيارهم وتحفيزهم وصيانتهم باعتبارهم مورداً هاماً ، ينادى بإظهاره في حسابات النتيجة تحت اسم « أصول إنسانية » .

وهكذا نجد أن الفكر المحاسبي قد تطور جنباً إلى جنب مع الفكر الإداري حتى انتهى بالنمط الإداري الفعال الذي بدأ يلقي مسئولية زيادة قيمة الموارد البشرية على الإدارة من خلال مراعاة ثلاثة عناصر رئيسية للقيادة تجاه سلوكها مع العناصر البشرية ـ وهي الثقة والمهارة والمودة في العلاقات .

٢ ـ محاسبة الموارد البشرية ومشكلات التطبيق

لا زالت فكرة محاسبة الموارد البشرية تتعثر نظراً للشكوك المحيطة بإمكانية اختبار صحة الفروض التي قامت عليها ولصعوبة قياس مدى الاستفادة من الموارد البشرية بالنسبة للفترة الواحدة على حده والفترات المستقبلة . لقد كان الإنسان وسيظل حر الإرادة ، من المستحيل امتلاكه وبالتالي وجب استبعاده من الأصول المملوكة كما أن من الصعب ضمان ارتباطه بالمنظمة ، نظراً للديناميكية الفعالة في عالم الأعمال وبالتالي يجب استبعاده من الأصول التشغيلية ، أضف إلى ذلك أن مشكلات التقييم المختلفة لم تترك وراءها أية فرصة توحي بالتفاؤل لإمكانية تطبيق فكرة محاسبة الموارد البشرية ،وإن كانت بعض الشركات حاولت بمساعدة المختصين تطبيق الفكرة وتقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية إلا أن النتائج

من وجهة نظر العمق الفكري للجوانب المالية والمحاسبية جاءت بالمرة غير مرضية . وذلك بسبب عدم الحفاظ على العلاقات المالية والإرتباطات الخاصة بالفروض المحاسبية والدلالات والمعلومات المتفق على معانيها بالنسبة للأرصدة التي تظهر بالقوائم المالية للمنظمة . هذا بالإضافة إلى تصعيب مهمة المراجعة المالية والإدارية والإجتماعية ، وسياسات الإفصاح والعلانية ، والقابلية للتطبيق ، والأخذ بالقواعد والمبادىء المحاسبية الراجحة وكلها من مستلزمات أي نظام أو فكر محاسبي .

٣ ـ النموذج المقترح

عرضنا نموذجاً بديلاً لمحاسبة الموارد البشرية يقوم على الفروض الثلاثة التي تتناول ضرورة ملاءمة الفكر الجديد للعوامل الحضارية والثقافية للمجتمع (إيكلوجية الإدارة) وضرورة قياس المجهودات البشرية من خلال التعرف على العوامل التي تؤثر على الإنتاجية والأداء الوظيفي . وتأثير الإدارة العليا في قيمة الموارد البشرية ـ زيادة ونقصا ـ حسب الأساليب والطرق التي تتبعها في توجيه هذه الموارد وصيانتها .

ويسير النموذج البديل حسب خطوات محددة هي : تقييم الموارد البشرية من خلال درجة فعالية الإدارة العليا، مقاسة بمعايير معينة . واتباع خطة أداء تقوم على أسس علمية وتعكس الظروف المحيطة بالإدارة . وممارسة الإدارة لمسئوليتها أمام الغير من حيث إختيار العناصر البشرية الملائمة وتوجيهها نحو زيادة الإنتاج وتصوير قوائم مالية مبدئية في نهاية الفترة المالية بالطريقة التقليدية . وإجراء مقارنة بين الإنجازات الفعلية وخطة الأداء . وتحديد نسبة من الإنحرافات بين المستهدف والمحقق ، لتعبر عن قيمة الموارد البشرية . وتوسيط حساب الفعالية الإدارية لإجراء التسوية الخاصة بقيمة الموارد البشرية . وإعادة تصوير القوائم بحيث تعكس قيمة الموارد البشرية التي تزيد أو تنقص حسب زيادة أو نقص الفعالية الإدارية .

٤ ـ كلمة أخيرة

والآن بعد أن عالجنا محاسبة الموارد البشرية وتعرفنا على مفهومها وأهدافها وفروضها ودوافعها . وناقشنا طرقها وأسسها . واقترحنا نموذجاً جديداً كمدخل بديل لتطبيق هذه الفكرة الجديدة ، فإننا نبقي السؤال مفتوحاً أمام الباحثين ، لكي يسهموا بدورهم في تعميق مفهوم المديرين الممارسين بالنسبة لمحاسبة الموارد البشرية ، وليعالجوها في إطار من العوامل والظروف ، أهمها ـ كما أشرنا خلال البحث ـ ما يلي :

أ) المناخ التنظيمي ، هيكلاً ووظائف وعلاقات .
ب) النمط الإداري السائد ومدى فعاليته .
جـ) الإيكولوجية المحيطة بالمنظمة .
د) نظام المحاسبة الإدارية ومدى إستيعابه لمحاسبة الموارد البشرية .
هـ) استعداد المحاسبين لتبني الفكرة وتطبيقها .
و) نظام المعلومات السائد .
ز) اختلاف مفاهيم المحاسبين والإداريين والإقتصاديين ـ والذي يشير إلى ضرورة الإتفاق والتقارب ، تسهيلاً للحصول على نتائج أفضل .

المَرَاجع

أ ـ المراجع العربية :

علي محمد عبد الوهاب ، « المدخل السلوكي في الإدارة ، نظرة متكاملة » ، اتحاد المصارف العربية ، بيروت ١٩٧٦م .

علي محمد عبد الوهاب ، مقدمة في الإدارة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ١٩٨٢م.

خالد الخلف وسعيد عامر ، « التضخم الوظيفي والتقنية الحديثة » ، ندوة التضخم الوظيفي بالمملكة العربية السعودية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ١٩٨٢ م.

مجلة الإدارة العامة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض عدد (٢٤) ١٤٠٠هـ.

ب ـ المراجع الأجنبية :

Banner, D., and Baker, G., «Human Resource Accounting: A Critical View,» **MSU Business Topics,** Automn, 1974

Beach, D., ed., Managing **People at Work,** 2d ed. New York: Macmillan Pub. Co., 1975.

Burns, W. J., and Decoster, D.T., eds., **Accounting and its Behavioral Implications.** New York: McGraw-Hill, 1969.

Caplan, E. and Landekich, S. **Human Resource Accounting: Past, Present and Future.** New York: National Association of Accountants 1973.

Davidson, S., and Weil, R. L. eds. **Handbook of Modern Accounting.** New York: McGraw — Hill, 1977

Davidson, S. and Weil, R. L. eds., **Handbook of Cost Accounting.** New York: McGraw — Hill, 1978

De Coster, D., Ramanathan, K., and Sunden, G., eds., **Accounting For Managerial Decision Making,** 2d.ed. Santa Barbara: J. Wiley, 1978.

Enthoven, A.H., **Accountancy and Economic Development Policy.** London: North— Holland Pub., 1973

Filley, A., and House, R., **Management Process and Organization Behavior.** Glenview: Scott Forseman and Co., 1969.

French, W., and Hellriegel, D., eds. **Personnel Management and Organization Development: Fields in Transition.** Boston: Houghton Mifflin, 1971.

Hendricks, J., «the Impact of HRA Information on Stock Investment Decisions», **the Accounting Review,** Vol. L1, April 1976, N°. 2.

Hermanson, R. H. **Accounting For Human Assets,** Michigan State University, Graduate School of Bus. Adm., Bureau of Economic Research, Occasional Paper N° 14, East Lansing, 1964.

Huse, E., **Organization Development and Change.** St. Paul: West Pub. Co., 1975.

Kast, E. and Rosenzweig. J., **Organization and Management: A System Approach.** New York: McGraw—Hill, 1974.

Katona, G., **Psychological Economics.** New York: Elsevier, 1975.

Katz, D., and Kahn, R., **The Social Psychology of Organization,** 2d. ed. New York: J. Wiley, 1978.

Koontz, H, and O' Donnell, C., **Principles of Management.** New York: McGraw-Hill, 1975

Likert, R., **The Human Organization: Its Management and Value.** New York: Mc Graw—Hill, 1967.

Macintoch, N., «A contextual Model of Information System, **Accounting Organization and Society.**»Vol. 6, N° 1, Pergamon Press, 1981.

Matz, A., and Usry, M., **Cost Accounting Planning and Control,** 7th ed.Cincinnate: South-Western Pub. Co. 1980.

Merrill, H. **Classics in Management.** New York American Management Assoc., Inc. 1960, 1970.

Mc Connel, C., **Economics: Principles, Problems and Policies,** 7th ed. New York: McGraw-Hill, 1978.

Mc Gregor, D., **The Human Side of Enterprise.** New York: McGraw-Hill, 1960

Megginson, L., **Personnel: A Behavioral Approach to Administration.** Homewood: Iruin, 1972.

Miles, R. E., **Theories of Management.** New York: McGraw-Hill, 1975.

Most, K., **Accounting Theory.** Columbus: Grid inc., 1977.

Patten, T. Jr., **Organizational Development through** Teambuilding. New York: J. Wiley 1981.

Powell, R., and Wilkens, P., «Design and Implementation of a Human Resource Information System,»**MSU BUSINESS TOPICS** Winter 1974.

Ouchi, W., **Theory Z,** Reading, Mass: Addison-wesely-Pub. Co. 1981.

Scanlan, B., and Key, J., **Management and Organizational Behavior.** New York: J. Wiley, 1979.

Scott, W. R. **Organizations: Rational, Natural and Open Systems.** Cliffs: Prentice-Hall, 1981.

Smith, J., and Keith, R., **Accounting For Financial Statement Presentation.** New Delhi: TAT Mc Graw-Hill, 1980.

Solman, L., **Microeconomics.** Reading, Mass: Addison-Wesely Pub. Co. 1977.

Strauss, G., and Sayles, L., **Personnel: The Human Problems of Management,** 4th ed. Englewood Cliffs: Prentice-Hill, 1980.

Thomason. G. F., **A Textbook of Personnel Management,** 4th ed. London: Institute of Personnel Management, 1981.